



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel: + 021 319.97.54
e-mail:Contestații.ANAF@anaf.ro

**DECIZIA nr.000/04.2020
privind soluționarea contestației depusă de
X,
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 Administrația a Finanțelor Publice prin adresa nr.**000/2019**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019**, asupra contestației formulată de **X**, având cod de înregistrare fiscală RO **00000000** și număr de înregistrare la ONRC **J00/000/2007**, prin împuternicit **Y**, conform împuternicirii avocațiale seria **000 nr.000/2019**, aflată în original la dosarul cauzei la fila nr.**000**.

X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației a Finanțelor Publice prin care s-a stabilit în sarcina societății suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **000 lei**;
- contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de **000 lei**;
- contribuția individuală de asigurări sociale în sumă de **000 lei**;
- contribuția de asigurări sociale pentru accidente de muncă și boli profesionale în sumă de **000 lei**;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de **000 lei**;
- contribuția individuală de asigurări pentru șomaj în sumă de **000 lei**;

Document ce conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului UE 2016/679

- contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de **000 lei**;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator în sumă de **000 lei**;
- contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate în sumă de **000 lei**;
- contribuția de asigurări pentru concedii și indemnizații în sumă de **000 lei**;
- contribuția asiguratorie pentru muncă în sumă de **000 lei**.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**, a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data la care a fost comunicată, respectiv **00.00.2019**, potrivit semnăturii olografe aplicată pe adresa de înaintare a actelor administrative fiscale contestate, aflată în copie la dosarul cauzei la fila nr.**000** și de data depunerii contestației, respectiv **00.00.2019**, potrivit ștampilei Administrației a Finanțelor Publice aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei la filele nr.**000-000**.

De asemenea, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara, a solicitat prin adresa din **00.00.2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**, *susținerea orală a contestației*, procedură care a avut loc în data de **00.00.2020**, fiind întocmit în acest sens *Procesul verbal privind susținerea orală a contestației*, aflat la dosarul cauzei la fila nr.**000**.

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 legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **X**.

I. X contestă Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației a Finanțelor Publice, precizând următoarele:

X este societate autorizată ca agent de muncă temporară, conform autorizației de funcționare seria **000** nr.**000/2007** emisă de Ministerul Muncii,

Solidarității Sociale și Familiei și în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv **00.00.2015 – 00.00.2018**, a desfășurat activități de punere la dispoziție de personal către întreprinderi utilizatoare stabilite, în principal, în I și S.

În acest scop, societatea a încheiat, pe de o parte, cu întreprinderile utilizatoare din I și S, o serie de contracte de punere la dispoziție de personal, iar, pe de altă parte, cu salariații puși la dispoziția întreprinderilor utilizatoare, o serie de contracte de muncă temporară în care se prevede că remunerația acordată salariaților puși la dispoziția întreprinderilor utilizatoare cuprinde salariu de baza brut la nivelul salariului minim din I și S și indemnizația de detașare.

Totodată, societatea menționează că în perioada supusă inspecției fiscale, în toate cazurile, salariul de baza brut a fost acordat la un nivel cel puțin egal cu salariul de baza minim brut pe țară garantat în plată, așa cum acest nivel a fost stabilit prin hotărâre a Guvernului, în timp ce valoarea indemnizației de detașare a fost de aproximativ de **000 EUR/zi**.

De asemenea, societatea susține că inspecția fiscală este nelegală întrucât nu au fost respectate prevederile art.122 alin.(1) și alin.(2) lit.b) în sensul că Avizul de inspecție fiscală nr.**000/2019** în care se menționează că inspecția fiscală începe la data de **00.00.2019**, acesta a fost comunicat la data de **00.00.2019**, ulterior datei stabilite pentru începerea inspecției fiscale, data la care inspectorii fiscali au și venit la sediul societății și au demarat verificarea.

Astfel, societatea afirmă că avizul de inspecție fiscală a fost comunicat în aceeași zi în care a început inspecția fiscală și nu au fost respectate principiile desfășurării inspecției fiscale, respectiv principiul legalității prevăzut de art.4 din Codul de procedură fiscală, principiul contradictorialității, dreptul de a fi informat și dreptul la apărare prevăzute de art.7 și art.10 din Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor, dreptul de a beneficia în mod real de solicitarea amânării începerii inspecției fiscale prevăzut de art. 122 alin. (5) din Codul de procedură fiscală.

X menționează că inspecția fiscală s-a derulat în perioada **00.00.2019-00.00.2019**, respectiv pe o durată de 243 de zile, iar în această perioadă inspecția fiscală a fost suspendată în intervalul **00.00.2019 - 00.00.2019**, pentru o perioadă de 82 de zile.

Având în vedere că durata totală efectivă a inspecției fiscale a fost de 161 de zile, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală au încălcat în mod flagrant prevederile art.126 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală, termenul de 90 de zile este absolut, iar depășirea acestuia atrage sancțiunea juridică a decaderii din dreptul de a finaliza inspecția fiscală

inceputa, cu consecința nulității absolute a actelor administrative fiscale emise ulterior, respectiv decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea afirmă că depășirea termenului de efectuare a inspecției fiscale afectează **X** întrucât oferă posibilitatea organelor de inspecție fiscală să pretindă obligații suplimentare de plată pe perioada cât a durat prelungirea inspecției fiscale, afectează modul de operare al prescripției și dreptul de stabilire a creanțelor fiscale.

Contestatară susține că din analiza motivelor de fapt și de drept invocate de organele de inspecție fiscală reiese că asimilarea indemnizațiilor de detașare acordate de societate cu veniturile de natură salarială s-a realizat exclusiv prin interpretarea prevederilor Codului muncii, a Legii nr.344/2006, respectiv a Legii nr.16/2017, or, această modalitate de apreciere este contrară dispozițiilor art. 14 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, întrucât echipa de inspecție fiscală era obligată să stabilească tratamentul fiscal al indemnizațiilor de detașare doar având în vedere prevederile legislației fiscale, să verifice doar conformitatea operațiunilor economice efectuate cu dispozițiile fiscale aplicabile și nu aveau posibilitatea legală de a analiza dacă punerea la dispoziție de personal reprezintă sau nu detașare sau delegare.

Societatea menționează că nu se face nicio referire expresă la noțiunea de *detașare* în Codul muncii atunci când se reglementează munca prin agent de munca temporară, dar lipsa unei definiții nu conduce la concluzia că această noțiune nu este incidentă în cazul muncii prin agent de munca temporară și că acesta nu beneficiază de dreptul la indemnizație de detașare.

De asemenea, contestatară precizează că faptul că angajații temporari au dreptul la indemnizație de detașare, reiese dintr-o interpretare sistematică a prevederilor Codului muncii, respectiv art.17 alin.(3) lit.k) și susține că indemnizația de detașare acordată se încadrează în noțiunea de "*elemente constitutive ale veniturilor salariale*", fapt ce demonstrează că inclusiv angajații temporari au dreptul să primească indemnizația de detașare.

Totodată, societatea afirmă că în situația în care salariatul urmează să își desfășoare activitatea în străinătate, conform art.18 alin.(1) lit.c) și alin.(2) din Codul muncii, contractul trebuie să conțină "*prestațiile în bani și/sau natură aferente desfășurării activității în străinătate*" și, potrivit art.46 alin.(4) din același act normativ, în plus față de salariu, în cazul detașării salariații, temporari sau nu, au dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare și la indemnizație de detașare în condițiile stabilite de lege pentru a compensa cheltuielile suplimentare de hrană, întreținere și cele generate de părăsirea mediului obișnuit de viață.

Mai mult, societatea menționează că identic cu activitatea prestată de salariatul temporar, care prestează activitatea în interesul unui utilizator și în cazul unui salariat obișnuit munca se prestează tot *“în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia”*, respectiv în scopul executării unor lucrări în interesul societății la care se face detașarea, fapt ce demonstrează că salariații temporari ai **X** sunt și trebuie să fie considerați salariați detașați.

Contestatarul face trimitere la art.94 alin.(2) din Codul muncii și susține că în contractul de muncă trebuie precizat *“locul de muncă”* și *“identitatea și sediul”*, dar în cazul de față utilizatorul stabilește locul de muncă al angajatului și nu **X**, fapt ce reprezintă o expresie a legii și nu o chestiune pe care societatea să o poate negocia cu utilizatorii, astfel că aceasta situație nu poate fi imputată și adusă ca argument în negarea existenței detașării.

De asemenea, societatea susține că pentru a demonstra că angajații temporari beneficiază de indemnizație de detașare trebuie să se analizeze prevederile Legii nr.16/2017, respectiv ale Legii nr.344/2006 și redă în paralel conținutul art.2 alin.(1) lit.c) și lit.d), art.3 lit.b) și art.5 alin.(2) lit.c), respectiv art.1 lit.b), art.4 alin.(2) lit.c) și art.3 alin.(1) lit.b) care califică, în mod expres, activitatea de punere la dispoziție a unui salariat de către un agent de muncă temporară la o întreprindere utilizatoare stabilită în alt stat membru drept detașare, cu condiția existenței unui raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară, prevederi regăsite și la art.1 alin.(3) lit.c) din Directiva 96/71 /CE, care a fost transpusă de actele normative anterior menționate.

Totodată, contestatarul menționează că nu este vorba despre o detașare, în sensul strict al dispozițiilor Codului muncii, ci este vorba despre detașarea, calificată ca atare, prin legea specială, respectiv Legea nr.16/2017, respectiv Legea nr.344/2006.

În susținerea celor afirmate, **X** invocă adresa nr.1410/13.05.2016 emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în calitate de unică autoritate competentă în cadrul Legii nr.16/2017, conform art.14 alin.(1)³; adresa nr.MBR_DEC 1654/10.02.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, o decizie a Curții de Apel Brașov pronunțată într-o speță similară, precum și jurisprudența CJUE, respectiv cauza C 307 -309/2009 Vicoplus SC PUH.

De asemenea, societatea precizează că statutul fiecărui lucrător temporar de *“salariat detașat”* pentru care există dreptul la indemnizație de detașare, reiese și din conținutul Formularelor A1, eliberate de Casa Națională de Pensii Publice, unde este bifată categoria *“Angajat detașat”*,

care reflecta faptul ca si în ipoteza punerii la dispozitie a unui salariat de catre un agent de munca temporara la un utilizator dintr-un alt stat membru, aceasta repezintă tot o detaşare și invocă în acest sens prevederile art.12 alin.(1) din Regulamentul nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociale.

Totodată, societatea face trimitere la noțiunea de "*indemnizație de detaşare*" sau "*diurnă*" așa cum aceasta este definită la art.5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului roman trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar și susține că aceste prevederi nu reflectă decât nevoia de a asigura o protecție adecvată salariaților temporari/detașați și o consacrare a principiului egalității de tratament, la nivel european și are un impact direct în domeniul relațiilor de muncă și nu în domeniul fiscalității.

De asemenea, societatea menționează că art.2 alin.(1) lit.h) din Legea nr.16/2017, respectiv art.3 alin.(1) lit.e) din Legea nr.344/2006, vizează explicit noțiunea de indemnizație de detaşare, definind această noțiune drept o indemnizație destinată inconvenientelor cauzate de detaşare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit, iar dispozițiile art.3 alin.(7) teza a doua din Directiva 96/71/CE consacră, la nivel de principiu, faptul că pentru scopul determinării salariului minim ce trebuie acordat în statul membru gazdă se va lua în calcul și indemnizația detașării, în sensul că este parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată pentru rambursarea cheltuielilor de transport, cazare și masă efectuate în scopul detașării.

Societatea afirmă că "*salariul minim*" are înțelesul prevăzut de art.2 alin.(1) lit.f) din Legea nr.16/2017 fiind definit de legislația statului membru pe al cărui teritoriu are loc detaşarea, respectiv I și S, iar cea de-a doua noțiune "*salariu*" conform dispozițiilor Codului muncii, care definește salariul ca reprezentând contraprestația muncii depuse de salariat în baza contractului individual de muncă.

Astfel, contestatara susține că echipa de inspecție fiscală nu poate proceda la echivalarea noțiunii de "*salariul minim*" cu noțiunea de "*salariul de bază*", cât timp legea nu include o astfel de calificare.

X precizează că în perioada supusă inspecției fiscale au existat mai multe acte normative care au reglementat tratamentul fiscal aplicabil indemnizației de detaşare, respectiv art.55 alin.(2) lit.i), alin.(4) lit.g) art.296⁴ alin.(1) lit.m) și art.296¹⁵ lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.76 alin.(2) lit.k) și alin.(4) lit.h), art.139 alin.(1) lit.j) și art.142 alin.(g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, din care reiese că valoarea indemnizației primite de salariați pe perioadă detașării în străinătate nu este supusă impozitului pe venit și nici contribuțiilor sociale obligatorii, în limita plafonului de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre de Guvern, iar diurna acordată salariaților trimiși în I și S a fost sub 000 euro/zi cu mult sub limita de 87,5 euro/zi cât prevăd dispozițiile fiscale.

De asemenea, societatea afirmă că indemnizația de detașare este în deplină concordanță cu legislația aplicabilă, iar acordarea indemnizației rezultă din contractele de muncă temporară încheiate cu salariații temporari în care se menționează atât valoarea salariului brut de bază, cât și valoarea indemnizației de detașare, cât și din contractele de punere la dispoziție încheiate între societate și întreprinderile utilizatoare din I și S și în care este prevăzută indemnizația brută (salariul minim) la care este îndreptățit salariatul temporar, cu mențiunea expresă că această remunerație include și indemnizațiile specifice detașării.

Totodată, contestatara apreciază ca neclară modalitatea în care echipa de inspecție fiscală a ajuns la concluzia că indemnizația de detașare ar fi impozabilă, respectiv neimpozabilă, după cum aceasta depășește sau nu valoarea unui salariu minim stabilit și definit în conformitate cu legislația altui stat.

Astfel, societatea susține că referitor la indemnizația de detașare care este venit asimilat salariului, dispozițiile fiscale permit aplicarea unui tratament diferențiat în situația în care indemnizația de detașare are o valoare ce depășește limita plafonului neimpozabil de 2,5 ori stabilit prin hotărâre de Guvern.

În ceea ce privește art.11 din Legea nr.16/2017, societatea consideră că nu schimbă natura juridică a indemnizației de detașare, nu o transformă în salariu de bază și, prin urmare nu schimbă nici tratamentul fiscal aplicabil acesteia cât timp există o reglementare specifică care distinge între modalitatea de impozitare a salariului de bază (venit din salarii) și modalitatea de impozitare a veniturilor asimilate salariului (cum este indemnizația de detașare) și nici nu există o dispoziție specifică care să prevadă că indemnizația de detașare trebuie impozitată ca salariu de bază.

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut niciun temei legal să procedeze la "*asimilarea*" indemnizației acordate de societate salariaților temporari drept "*venit de natură salarială, până la nivelul salariului minim din I*" și au ignorat că salariul minim acordat în țara utilizatorului cuprinde și indemnizația de detașare care are un tratament fiscal diferit de salariu și nici nu au ținut cont că valoarea remunerației salariaților temporari fără a include

indemnizația de detașare, se ridică la nivelul salariului minim din statul membru gazdă.

X face trimitere la prevederile Legii nr.209/2015 și susține că potrivit Notei de fundamentare, legea a fost emisă pentru îndreptarea situațiilor apărute în practică din cauza interpretărilor diferite a legislației privind acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activităților rezultate din detașarea externă.

Astfel, societatea consideră că decizia echipei de inspecție fiscală de a asimila indemnizația de detașare plătită salariaților temporari ca venit salarial impozabil este cu atât mai neavenită, cât timp exact astfel de decizii din trecut ale autorităților fiscale au generat necesitatea adoptării unui act normativ în vederea anulării obligațiilor fiscale principale și/sau accesorii, care au fost stabilite prin interpretarea dispozițiilor legale în detrimentul contribuabilului, fără vreo culpă a acestuia.

De asemenea, societatea face trimitere la dispozițiile art.3 lit.b) din Codul fiscal cu privire la certitudinea impunerii și la art.5 alin.(1) din Codul de procedură fiscală care se refera la aplicarea unitară a legislației susținând că potrivit principiului "*in dubio contra fiscum*", neclaritățile din lege trebuie interpretate în favoarea contribuabilului.

În concluzie, **X** susține că nu există niciun temei legal pentru asimilarea indemnizației de detașare ca venit de natură salarială, respectiv retratarea acesteia din punct de vedere fiscal și solicită admiterea contestației.

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

Activitatea principală a societății este de agent de munca temporară conform Autorizației de funcționare nr.**000/2007** emisă de Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei, prelungită pe perioada nedeterminată la data de **00.00.2011** și codului CAEN 7820 "*Activități de contractare, pe baze temporare a personalului*", și desfășurarea activității de contractare, pe baze temporare a personalului (cetățeni români), prestand servicii de punere la dispoziție de personal pentru a lucra temporar la o altă întreprindere ce își desfășurarea activitatea pe teritoriul României, cât și la întreprinderi ce își desfășurarea activitatea în state membre ale Uniunii Europene, respectiv I și S.

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv **00.00.2015 – 00.00.2018**, **X** a realizat în principal venituri din prestări servicii din punere la dispoziție de personal, în baza contractelor încheiate cu utilizatorii.

Pentru realizarea acestor activități de punere la dispoziție de personal, societatea a angajat personal cu contract de muncă temporară care a fost pus la dispoziție transfrontalier, pe perioade diferite, utilizatorilor cu care societatea avea încheiate contracte.

Pentru personalul angajat și trimis în străinătate, contestatara a prezentat următoarele documente: contractul de muncă temporară pentru fiecare salariat, înregistrat în REVISAL, în cuprinsul căruia se stipulează: salariul de bază lunar brut, locul de muncă sau la punctul de lucru al utilizatorului, anexa la contractul de muncă temporară în cuprinsul căreia se stipulează diurna, actul adițional la contractul individual de muncă pentru fiecare salariat, documentul portabil A1 pentru angajații trimiși în străinătate obținut de la Casa Națională de Pensii Publice prin care se atestă faptul că salariații nu aveau obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat, precum și menținerea exclusivă a titularului acestuia la sistemul de securitate socială (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) din România.

Potrivit documentelor menționate anterior, respectiv contracte de muncă temporară, acte adiționale la contractul de muncă, documente portabile A1, contestatara a acordat salariilor detașați, pentru munca prestată în străinătate, salariul de bază lunar, în lei, înscris în contractul de muncă temporară pentru care a întocmit, în țară, state lunare de salarii, a calculat obligațiile fiscale aferente, respectiv impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale și o sumă, în euro, cu titlu de diurna, pe baza pontajelor, în funcție de numărul de ore efectiv lucrate, comunicate de utilizator, a statelor de plată, precum și în raport cu anumite criterii alese de utilizator.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a constituit în contul 625tempsext "*Diurne anagajati temporari plecati in strainatate*" (din **00** 2017 contul 625TXT) sumele ce urmează să fie acordate salariaților cu contracte de muncă temporară, dar în unele cazuri sumele plătite erau mai mici, iar din răspunsul reprezentantului legal al societății reiese că diferențele reținute erau amenzi, daune utilizator etc.

Având în vedere că din diurna, salariatul trebuia să-și acopere cheltuieli cu cazarea și masa, iar **X** și utilizatorul au făcut reținerile din diurna convenite salariatului care a fost privat de sumele convenite pentru cazare și masa, reținerile respective nu au fost făcute din salariul ci din diurna zilnică, echipa de inspecție

fiscală a constatat că a disimulat salariul ca diurna care este considerata parte integranta a salariului de catre angajator și trebuie sa i se aplice acelasi tratament din punct de vedere fiscal ca si veniturilor salariale.

Totodată, organele de inspecție fiscală au identificat cazuri in care societatea a constituit si achitat diurna in lunile in care salariatul nu a prestat ore de munca, avand salariul realizat in luna in care s-a platit diurna de zero lei si cazuri in care s-a acordat avans diurna inainte de a se cunoaste zilele efectiv lucrate, astfel că angajatorul a efectuat plati în condițiile în care diurna se achita numai pentru zilele lucrate, in baza pontajului.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că **X** a achitat avans din sumele acordate cu titlu de diurna și a achitat diurna diferentiat pentru acelasi post, cum este de exemplu cazul angajatilor cu functia de șofer autocamion/masina de mare tonaj la utilizatorul **A** din I.

Pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2018** organele de inspectie fiscala au avut in vedere urmatoarele prevederi: art. 3 alin. (1) lit. c) și alin. (7) lit. c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detașarea lucratorilor in cadrul prestarii de servicii, Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale, modificata si completata de Ordonanta de urgenta nr. 28/2015 incepand cu data de 30.06.2015, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2017**, respectiv Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnaționale, pentru perioada **00.00.2017 – 00.00.2017**, art. 55 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2015**, art. 76 alin. (4) lit. o) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada **00.00.2016 – 00.00.2017**, pct. 68 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2015**, respectiv pct. 12 alin. (1) lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, pentru perioada **00.00.2016 – 00.00.2018**.

Avand in vedere aspectele legislative, precum si faptul ca **X** a acordat salariatilor sai trimisi in strainatate sume cu titlu de diurna, conform anexei la contractul de munca temporara, pct.000, in fapt acestea reprezentand sume fixe, determinate de societate avand la baza criteriile salariale diferite pe categorii de functii/meserii, respectiv de numarul de zile efectiv lucrate, vechimea acestora in firma, capacitatea de indeplinire a sarcinilor, etc. si nu in functie de contravaloarea cazarii, mesei si a transportului pe zi de detașare, ceea ce reflecta caracterul de venituri de natura salariala al sumelor primite de angajati,

echipa de inspectie fiscala a procedat la reintregirea bazei de calcul a impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor si a contributiilor de asigurari sociale, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2018**.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au avut in vedere ca salariile angajaților contestatarei sa nu fie sub salariul minim brut din tarile unde au fost trimiși corespunzator ramurii de economie din care fac parte serviciile prestate, respectiv logistica, transporturi de marfa si expeditii, industria cauciucului si plastic, industria metal-mecanica privata si a instalarii de echipamente.

Astfel, au fost analizate salariile acordate angajatilor din strainatate cu salariul minim brut din I și S, in functie de contractele colective nationale de munca, corespunzator ramurii de economie italiene din care fac parte serviciile prestate și conform datelor de pe site-urile oficiale ale instituțiilor slovene și în urma verificării organele de inspectie fiscală au constatat că salariile de baza minime brute nu au fost actualizate la cursul euro, fiind sub nivelul salariului minim de referinta.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a procedat la reintregirea bazei de calcul a impozitului pe veniturile din salarii si asimilate salariilor si a contributiilor de asigurari sociale, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2018**, și au stabilit obligații suplimentare în sumă totală de **000 lei**, reprezentând:

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

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspectie fiscală și actele normative

invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Referitor la susținerea societății potrivit căreia inspecția fiscală este nelegală întrucât nu au fost respectate prevederile art.122 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală în sensul că Avizul de inspecție fiscală nr. 000/2019 în care se menționează ca inspecția fiscală începe la data de 00.00.2019, acesta a fost comunicat la data de 00.00.2019, data la care inspectorii fiscali au venit la sediul societății și au demarat verificarea, precizăm următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că X este societate înființată în anul 2007 având cod de înregistrare la ONRC J00/000/2007 și care a fost autorizată ca agent de muncă temporară de Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei, conform autorizației de funcționare seria 000 nr.000/2007.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019- *Capitolul I – Date despre inspecția fiscală*, X nu a mai făcut obiectul altor verificări din punct de vedere fiscal, pentru impozitul pe salarii și contribuții sociale, iar la pct.000 din raport se menționează:

“Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației a Finanțelor Publice au procedat la efectuarea unui control inopinat, având ca obiect verificarea modului de impozitare a sumelor primite de lucrătorii detașați pe teritoriul Italiei și Sloveniei, fiind încheiat procesul verbal nr.000/2018. Având în vedere că contribuabilul prezenta risc fiscal, a fost propus pentru efectuarea unei inspecții fiscale parțiale.”

În conformitate cu prevederile art.122 alin.(1) și alin.(4) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:(...)

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;(...)”

Având în vedere cele de mai sus se reține că **X** a fost supusă unui control inopinat având ca obiect verificarea modului de impozitare a sumelor primite de lucrătorii trimiși să își desfășoare activitatea pe teritoriul Italiei și Sloveniei la finalul căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. **000/2018**, precum și faptul că societatea nu a mai fost verificată în ceea ce privește obligațiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale și reprezintă un risc fiscal.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr. **000** în data de **00.00.2019** și au început inspecția fiscală în data de **00.00.2019**, întrucât potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, în cazul în care contribuabilul a fost suspus unui control inopinat și se impune începerea imediată a inspecției fiscale conform, avizul se comunică la începerea inspecției fiscale și prin urmare dispozițiile art.122 alin.(2) lit.b) invocate de către contestatară nu sunt aplicabile în speță.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește afirmația potrivit căreia societatea nu a avut dreptul de a beneficia în mod real de solicitarea amânării începerii inspecției fiscale prevăzută de art.122 alin.(5) din Codul de procedură fiscală care stipulează: *"(5) în cazul prevăzut la alin. (2), după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul/plătitorul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale(...)"*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât aceste prevederi se referă la alin.(2) al art.122 care nu este aplicabil societății având în vedere că inspecția fiscală a fost începută urmare unui control inopinat pentru care avizul de inspecție fiscală se comunică la data începerii potrivit alin.(4) al aceluiași articol de lege.

2. Referitor la afirmația societății potrivit căreia durata totală efectivă a inspecției fiscale a fost de 161 de zile iar organele de inspecție fiscală au încălcat în mod flagrant prevederile art.126 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură fiscală, întrucât termenul de 90 de zile este absolut, precizăm următoarele:

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).

ART. 127

Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;

b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;

d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;

e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;

f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;

g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;

h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;

i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;

j) în alte cazuri temeinic justificate.

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(3) Conducătorul inspecției fiscale competente poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

(4) Conducătorul inspecției fiscale competente poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că durata inspecției fiscale, în cazul contribuabililor mijlocii, nu poate fi mai mare de 90 de zile, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, respectiv **180 de zile**, inspecția fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

De asemenea, se reține că se poate decide suspendarea inspecției fiscale de către conducătorul inspecției fiscale competente în cazuri temeinice .

Totodată, se reține că perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu se includ în calculul mai sus menționat.

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că inspecția fiscală la **X** a început în data de **00.00.2019**, potrivit mențiunii de la poziția nr.**000** din Registrul unic de control și a fost finalizată în data de **00.00.2019**, data la care s-a desfășurat discuția finală, conform mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019** de la pagina nr.**000**, perioadă care cuprinde **242 de zile**.

Totodată, potrivit mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019** de la Capitolul I - Date despre inspecția fiscală pct.10:

”10. Perioadele de suspendare:

De la data 000/00/2019 La data 00/00/2019 Nr.decizie de suspendare 000-00/00/2019”,

se reține că inspecția fiscală a fost suspendată pe o perioadă de **82 de zile**. Având în vedere faptul că inspecție fiscală a fost suspendată, se reține că

perioada efectivă de desfășurare a inspecției fiscale a fost de **160 de zile**, nefiind depășit **termenul de decădere de 180 de zile**, pentru emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.

Având în vedere că excepțiile ridicate de contestatară nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. ASPECTE DE FOND

Referitor la suma totală de 000 lei, reprezentând:

-impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

-contribuția asigurătorie pentru muncă în sumă de 000 lei,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente sumelor plătite salariaților temporari sub denumirea de "diurne", în condițiile în care acestea au fost acordate de societate angajaților cu contracte de muncă temporară pentru munca prestată în străinătate ca plata a muncii având la baza criteriile salariale diferențiate pe categorii de funcții/meserii și chiar pentru aceeași funcție.

În fapt, în perioada verificată **00.00.2015-00.00.2018**, societatea **X** a functionat ca agent de munca temporara fiind autorizată de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice conform autorizației de funcționare seria **000 nr.000/2007**.

X a realizat prestări servicii constând în punerea la dispoziția utilizatorilor din state ale Uniunii Europene - I și S de salariați temporari care desfășoară activitate preponderent în domeniul transportului cu mașini de mare tonaj, respectiv șoferi autocamion/mașina de mare tonaj, manipulatori marfuri, mecanic auto, mecanic utilaj, muncitori necalificați, dar și în domeniul industriei de cauciuc și plastic, respectiv sudori, montatori subansamble, în industria metal-mecanic privată și a instalării de echipamente, respectiv sudori, lacatus mecanic, instalator centrale termice, tehnician mentenanță.

În ceea ce privește raportul juridic, organele de inspecție fiscală au constatat că **X** a încheiat contracte de muncă temporară cu personalul pus la dispoziția utilizatorilor, acte adiționale în completarea contractelor de muncă care modifică durata contractului de muncă sau salariul acordat, Anexa la contractul de muncă temporară în care se specifică detalii suplimentare privind condițiile transfrontaliere și beneficiile suplimentare, respectiv achitarea unei diurne salariaților cu contracte de muncă temporară care lucrează la utilizatori din I și S, Fișa postului și Informarea către salariat având în vedere prevederile art 17 alin.(1) din Codul Muncii.

Pentru personalul angajat și trimis în străinătate, **X** a obținut de la Casa Națională de Pensii și Alte Drepturi de Asigurări Sociale certificatul A1 privind legislația aplicabilă în materie de securitate socială, care atestă că personalul trimis în străinătate de către societate nu are obligații de plată a contribuțiilor sociale într-un alt stat membru și că angajatul este subiect al legislației sociale din România.

Potrivit contractelor individuale de muncă și actelor adiționale, **X** a acordat angajaților trimiși la muncă în străinătate, următoarele sume de bani pentru munca prestată:

- salariul de bază lunar, în lei, înscris în contractul de muncă temporară (de regulă în 2015 salariul minim pe economie din țara unde își are sediul utilizatorul, din perioada respectivă), pentru care a calculat, declarat și achitat la bugetul general consolidat din România impozit pe venitul din salarii și contribuții sociale; cheltuielile cu salariile acordate în România au fost înregistrate în contul 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”, iar cheltuielile cu contribuțiile sociale obligatorii datorate de angajator în România au fost înregistrate în conturile 6451 „Contribuția unității la asigurări sociale”, 6452 „Contribuția unității pentru ajutorul

de somaj", 6453 „Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate", 6458 „Alte cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala - Fond de accidente de munca", 6351 „Cheltuieli fond garantare creante salariale", etc.

- o suma, in euro, cu titlu de "diurna", care a fost inregistrată in contul contabil 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" pe baza pontajelor in functie de numarul de ore efectiv lucrate, comunicate de utilizator, a statelor de plata, precum si in raport cu anumite criterii alese de utilizator, pentru care societatea nu a calculat impozit pe salarii si contributii sociale datorate bugetului general consolidat al statului.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit că sumele primite în I și S cu titlu de "diurne" de către angajații temporari ai societății X reprezintă venituri de natură salarială din activități dependente realizate în străinătate pentru care aceasta nu a calculat, reținut, declarat și achitat în România impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiile sociale aferente conform prevederilor legale în materie.

În consecință, organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății prin Decizia de impunere nr.000/2019 emisă în baza Raportului de inspectie fiscala nr.000/2019 obligații fiscale suplimentare în sumă de **000 lei** reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor si contributii sociale.

În drept, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2015** sunt aplicabile dispozițiile art.40 alin.(1) lit.a), art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“ART. 40 Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

ART:55

Definirea veniturilor din salarii

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

[...]

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

[...],”

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

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

Pentru perioada **00.00.2016 – 00.00.2018** sunt aplicabile prevederile art.59 alin.(1) lit.a), art.76 alin.(1) și alin.(2) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 59

Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

ART. 76*)

Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

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

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

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

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

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

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

(i) salariile de bază;

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

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

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

De asemenea, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în 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.

Totodată, din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că **X**, a functionat ca agent de muncă temporară, fiind autorizată de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice conform autorizației de funcționare seria **000 nr.000/2007**.

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

”ART. 88

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

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

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

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

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

ART. 90

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

ART. 91

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

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

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

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

ART. 92

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

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

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

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

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

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

ART. 93

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

ART. 94

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

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

ART. 96

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

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

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

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

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

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

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

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

In cadrul acestei relatii se incheie doua contracte:

- contractul de munca temporara incheiat intre agentul de munca temporara si salariat;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

interimară sau întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detașării.”

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

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

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

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

“ART. 3

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

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

ART. 4

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

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

Aceleași prevederi legale le regăsim la art.2 alin.(1) lit.c) și art.5 alin.(2) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii

transnaționale, publicată în Monitorul Oficial nr.196 din 21 martie 2017 și intrată în vigoare la data de 21 mai 2017, aplicabilă speței pe perioada 21 mai 2017- 28 februarie 2018.

Prin urmare, din coroborarea prevederilor legale enunțate se reține că lucrătorul detașat este un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal, iar acest lucru se realizează de către un agent de muncă temporară prin punerea la dispoziție a unui salariat, la o întreprindere utilizatoare stabilită pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că **X** este o societate de recrutare personal, având cod CAEN 7820 "*Activitati de contractare, pe baze temporare a personalului*", autorizata ca un agent de munca temporara, care prestează servicii de punere la dispozitia utilizatorilor de personal pentru a lucra temporar la aceștia.

Contestatarul a angajat personal cu contracte de muncă temporară și a pus la dispozitia utilizatorilor din state ale Uniunii Europene, respectiv din I și S, salariați temporari care desfășoară activitate preponderent în domeniul transportului cu mașini de mare tonaj, respectiv soferi autocamion/mașina de mare tonaj, manipulatori marfuri, mecanic auto, mecanic utilaj, muncitori necalificați, dar și în domeniul industriei de cauciuc și plastic, respectiv sudori, montatori subansamble, în industria metal-mecanic privată și a instalării de echipamente, respectiv sudori, lacatus mecanic, instalator centrale termice, tehnician mentenanță.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat contracte de prestări servicii încheiate cu beneficiarii din I și S, de exemplu contractele nr.**000/2014** cu **B**, nr. **000/2016** cu **C**, nr. **000/2013** cu **D**, având ca obiect obligația agentului de munca temporară din România de a pune la dispoziția utilizatorilor externi lucrători temporari, cu calificarea sofer profesionist.

În vederea executării contractelor de prestări servicii încheiate cu clienții comunitarii, respectiv pentru activitățile de punere la dispoziție de personal, **X** a angajat în acest scop persoane ce au fost puse la dispoziția utilizatorilor, cu contract de munca temporară înregistrat în REVISAL, din care exemplificăm Contractul de muncă temporară încheiat și înregistrat în Registrul general de evidență a salariaților sub nr.**000/2016**, aflat la dosarul cauzei la fișele nr.**000-000**, pentru salariatul temporar **1** și în care se stipulează următoarele:

*"B. Obiectul contractului: prestarea muncii de către salariat pentru utilizatorul desemnat de către angajator, respectiv **E**, cu sediul în I*

C. Durata contractului: pe durata determinată, salariatul urmând să înceapă activitatea la data **00.00.2016** până la data de **00.00.2016** în conformitate cu art.88 din Codul Muncii. Durata misiunii nu trebuie să depășească termenele legale prevăzute în Codul Muncii.

D. Locul de muncă: Activitatea depusă în cadrul misiunii de muncă temporară se desfășoară pe teren.

E. Felul muncii: Funcția/postul 833201 – șofer autocamion/mașină de mare tonaj conform Clasificării Ocupațiilor din România.(...)

H. Durata muncii

1. O normă întreagă, durata timpului de lucru fiind de 8 ore / zi, 40 ore pe săptămână.(...)

J. 1. Salariul: Salariul de baza lunar brut este de **000 lei**.

Orele suplimentare prestate în afara programului normal de lucru sau în zilele în care nu se lucrează ori, ori în zilele de sărbători legale se compensează cu ore libere plătite sau se plătesc cu un spor la salariu, conform Legii nr. 53/2003 - Codul muncii.

2. Alte elemente constitutive:

a) sporuri

b) indemnizații

b1) prestații suplimentare în bani;

b2) modalitatea prestațiilor suplimentare în natură;

c) alte adaosuri.

L. Alte clauze:

a) perioada de probă este de 5 zile lucrătoare

b) perioada de preaviz în cazul concedierii este de 20 de zile lucrătoare, conform Legii nr. 53/2003;

c) perioada de preaviz în cazul demisiei este de 20 de zile lucrătoare, conform Legii nr. 53/2003 - Codul Muncii sau contractului colectiv de muncă;

d) în cazul în care salariatul urmează să-și desfășoare activitatea în străinătate, informațiile prevăzute la art.18 alin.(1) din Legea nr. 53/2003 - Codul muncii se regăsesc și în contractul individual de muncă, după cum urmează: (...)

M. Drepturi și obligații generale ale părților:

(...)

4. Angajatorului îi revin, în principal, următoarele obligații:

a) să acorde salariatului temporar toate drepturile ce decurg din contractele individuale de muncă, din contractul colectiv de muncă aplicabil și din lege;

b) sa informeze salariatul temporar asupra conditiilor de munca si asupra elementelor care privesc desfasurarea relatiilor de munca;

c) sa elibereze, la cerere, un document care să ateste calitatea de salariat a solicitantului, respectiv activitatea desfasurata de acesta, durata activitatii, salariul, vechimea in munca, in meserie si specialitate, sa inmaneze salariatului un exemplar din contractul individual de munca, anterior inceperii activitatii;

d) să asigure confidențialitatea datelor cu caracter personal al salariatului, față de alte persoane decât utilizatorul.”

Din analiza contractului de mai sus se reține că obiectul acestuia reprezintă prestarea muncii de către salariatul temporar, în cadrul misiunii de muncă temporară pentru utilizatorul desemnat de către angajator pe o perioadă determinată, în cazul de față trei luni, în funcția de șofer autocamion/mașină de mare tonaj conform Clasificării Ocupațiilor din România în schimbul plății unui salariu.

În ceea ce privește locul de muncă, contractul stipulează că salariatul temporar va executa activitatea depusă în cadrul misiunii de muncă temporară pe teren, dar prestarea misiunii e prevăzută în contract să se desfășoare la utilizatorul desemnat de angajator, în cazul de față **E**, cu sediul în **I**.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că la contractele individuale de munca temporara sunt atașate acte adiționale și anexe in care se stipuleaza:

- în Actul adițional nr.**000** la Contractul de muncă temporară încheiat și înregistrat în Registrul general de evidență a salariaților sub nr.**000/2016**, aflat la dosarul cauzei la fila nr.**000**, la art.1 se stipulează: *“...începând cu **00.00.2016** contractul de muncă temporară se prelungește până la data de **00.00.2017**.”*

- Anexa la Contractul de muncă temporară încheiat și înregistrat în Registrul general de evidență a salariaților sub nr.**000/2016**, aflat la dosarul cauzei la fila nr.**000-000**, în care se menționează că *“În temeiul art.17-18 coroborat cu art.45 din Codul Muncii, părțile hotărăsc:*

*“1. În perioada **00.00.2016-00.00.2016** dl. **1** este detașat la Utilizatorul – **E** cu sediul în **I** – CAP 63077 – în scopul realizării în baza Fișei postului și a indicațiilor specifice primite de la Utilizator, a meseriei 833201 – șofer autocamion/mașina de mare tonaj.*

2. Pe durata detașării salariatul beneficiază de funcția și toate celelalte drepturi prevăzute în contractul de muncă temporară.

*3. Pentru activitatea desfășurată în străinătate (**I**) diurna pentru fiecare zi calendaristică este de **000** euro.*

4. Pe durata contractului, salariatul are salariul de bază brut lunar de **000 lei**.

5. Capitolul M al contractului de muncă temporară va avea următoarele prevederi: (...)

d) Diurna se plătește în contul de card pentru euro indicat de către salariat. Angajatorul nu este responsabil pentru factorul de risc existent în orice sistem bancar. (...)

f) Reglementările principale din legislația muncii din țară în care se desfășoară activitatea: contractul colectiv la nivel național din I.

g) Contractul colectiv de muncă ce reglementează condițiile de muncă ale salariatului este contractul colectiv la nivel de unitate și cel la nivel de ramură de activitate din I.(...)

6. Capitolul N al contractului de muncă temporară va avea următoarele prevederi: (...)

b) Angajatul se obligă: (...)

- lucătorul este integral responsabil pentru orice tip de daună sau prejudiciu pe care le aduce partenerului extern și personalului acestuia, terțelor persoane, precum și bunurilor mobile sau imobile prin folosirea necorespunzătoare, deteriorarea sau înstrăinarea în alte scopuri ale acestora, pentru bunurile de la locul de muncă unde-și desfășoară activitatea, pentru bunurile unde este cazat, el urmând a suporta integral contravaloarea daunelor produse și imputabile; (...)"

Din documentele analizate mai sus, se reține că prin actul adițional se modifică durata contractului în sensul că acesta își prelungește valabilitatea cu încă un an, respectiv din data de **00.00.2016** până la data de **00.00.2017**, iar în ceea ce privește anexa la contract, aceasta reprezintă informarea salariatului de către angajator, conform prevederilor Codului muncii, asupra clauzelor contractuale detaliate referitoare la durata contractului, salariul, beneficiile suplimentare, clima din țara de desfășurare a activității și reglementări legate de legislația muncii – contractul colectiv de muncă, obligațiile utilizatorului în domeniul siguranței și securității în muncă și obligațiile pe care trebuie să le îndeplinească angajatul.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în perioada verificată salariații temporari au beneficiat, conform statelor de plată, efectuate de utilizatori și transmise contestatarei de următoarele sume:

- salariul de baza lunar, in lei, in scris in contractul de munca temporara, pentru care **X** a intocmit, in tara, state lunare de salarii, a calculat obligatiile fiscale aferente reprezentând impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale,

pe care le-a declarat și le-a achitat la organul fiscal teritorial; aceste cheltuieli au fost înregistrate de contestatară în evidența contabilă în contul 641 *"Cheltuieli cu salariile personalului"*, iar cheltuielile cu contribuțiile sociale obligatorii datorate de angajator în România au fost înregistrate în conturile 6451 *„Contributia unitatii la asigurari sociale"*, 6452 *„Contributia unitatii pentru ajutorul de somaj"*, 6453 *„Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate"*, 6458 *„Alte cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala - Fond de accidente de munca"*, 6351 *„Cheltuieli fond garantare creante salariale"*, etc.

- o suma, in euro, cu titlu de *"diurna"*, pentru care **X** nu a calculat, retinut și platit impozit pe salarii și contribuții în niciunul din statele membre și pe care a înregistrat-o în contul contabil 625 *"Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari"* pe baza pontajelor comunicate de utilizator, în funcție de numărul de ore efectiv lucrate, precum și în raport de anumite criterii alese de utilizator.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că **X** a constituit în contul 625tempsext / 625TXT *"Diurne anagajati temporari plecati in strainatate"* sumele care trebuia să fie acordate salariaților cu contracte de muncă temporară, dar în unele situații sumele plătite înregistrate prin contul 4281tempsext / 4281XT *"Diurne datorate angajatilor"* erau mai mici, motiv pentru care au solicitat clarificări reprezentantului legal al contestatarii.

Potrivit Notei explicative din data de **00.00.2018**, respectiv Anexa nr. **000** la Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2019**, din răspunsul reprezentantului societății se reține că:

"In baza acordului cu fiecare angajat, acesta este dispus sa plateasca orice prejudiciu produs angajatorului/utilizatorului, prin faptele sale ilicite, precum nerespectarea Regulamentului de Ordine Interioara, Fisa postului, inclusiv Codul Rutier, obligandu-se sa despagubeasca angajatorul prin avansarea acelor sume fara exercitarea unei proceduri de raspundere patrimoniala in temeiul Codului Muncii. Din acesta cauza multi sunt de acord sa li se retina aceste sume din orice tip de sursa, fie ea venit salarial, diurna, bonusuri, prime, etc pentru usurinta procesarii si documentarii platilor si pentru a nu ingreuna procedura in sensul in care angajatorul plateste venitul salarial si diurna, apoi angajatul restituie suma considerata de comun acord prejudiciu. Astfel diferentele dintre sumele inregistrate in conturile de cheltuieli cu "diurna" (625 cu analitice 625tempsext, 625txt) si conturile "alte datorii cu personalul" (4281 cu analiticele 4281tempsext, 4281 txt) reprezinta: retineri efectuate pentru avansuri acordate de catre clienti angajatilor nostri pusi la dispozitia lor, pentru care primim o declaratie semnata de angajat pentru primirea sumei si/sau amenzi de circulatie pe care unii angajati ai nostri, cu functia de sofer autocamion de mare tonaj le-au

primit. Clientii/utilizatorii achita aceste amenzi si ne trimit procesele verbale de constatare de contravenție impreuna cu dovada amenzii.”

Mai mult decât atât, prin Nota explicativa din data de **00.00.2019**, respectiv Anexa nr.**000** la Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, prin care organele de inspecție fiscală au solicitat precizări privind motivul pentru care societatea angajatoare si utilizatorul au retinut sume reprezentând daune, amenzi de circulatie etc din veniturile angajatilor pe toata perioada verificata, evidentiata in contabilitate, din răspunsul reprezentantului societății se retine că:

”Cu privire la retinerile efectuate din retributiile angajatilor detasati rezultate din culpa acestora din urma, mentionam ca exista situatii in care angajatii detasati la clientii din afara tarii primesc amenzi pentru nerespectarea regulilor de circulatie. Procesul verbal este emis pe numele soferului (angajatului detasat), dar utilizatorul plateste amenda pentru evitarea consecintelor (in cazul in care anagajatul nu achita amenda, utilizatorul doreste evitarea situatiilor in care autoritatile se vor indrepta impotriva societatii utilizator, proprietar al camioanelor) si pentru beneficierea de reduceri la plata rapida.

Soferul semneaza o declaratie prin care isi exprima acordul ca amenda sa ii fie retinuta din retributie. Utilizatorul transmite ulterior procesul verbal catre Societate impreuna cu dovada platii si declaratia soferului care consimte retinerea. In baza acestor documente, in contabilitate se evidentieaza retinerea din drepturile salariatului, concomitent cu diminuarea creantei fata de client (utilizator).”

Or, prevederile art. 5 alin. (1) lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar stabilesc ca diurna reprezintă o indemnizatie zilnica in valuta, acordată in vederea acoperirii cheltuielilor de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului in interiorul localitatii in care isi desfasoara activitatea, iar în cazul de față angajatorul a facut retinerile din sumele acordate cu titlu de “diurna”, care dacă ar fi îndeplinit acest rol trebuiau să acopere cheltuielile cu alimentele sau altele uzuale și nicidecum să fie achitate amenzi și alte prejudicii cauzate utilizatorului.

Totodată, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a constituit si achitat diurna in lunile in care salariatul nu a prestat ore de munca, avand salariul realizat in luna in care s-a platit diurna zero lei sau a achitat avans din sume acordate cu titlu de diurna, conform Anexei nr.**000** la Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, or, nu se poate acorda nici salariul și nici alte sume cu titlu de “diurnă” în condițiile în care angajatul nu desfășoară

nicio activitate sau în situația în care angajatorul nu cunoaște numărul de zile care urmează să desfășoare activitate.

În vederea clarificării acestor aspecte, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al contestatarii să justifice de exemplu acordarea unui avans de **000 euro** cu titlu de "diurna" achitat în luna **00** 2017 salariatului **2** pentru luna **00** 2017, iar potrivit răspunsului din Anexa nr.**000** la Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, se reține: *"cu privire la situația semnalată de dvs., mentionam faptul ca domnul 2 a fost detasat in 1 incepand cu data de 00.00.2017, a solicitat si i s-a aprobat un avans in valoare de 000 euro intrucat avea nevoie de disponibilitati pentru a se intretine pana la plata salariului care are loc in data de 15 ale lunii urmatoare, respectiv 00.00.2017. Mai mult precizam faptul ca nu exista nicio restrictie legala/ fiscala cu privire la acordarea indemnizatiei de detașare in avans, atata vreme cat erau cunoscute inconveniente cauzate de detașare anterior detasarii persoanei."*, or, din constatările echipei de inspecție fiscală rezultă că avansul a fost acordat în data de **00.00.2017**, iar angajatorul nu cunoștea la data plecării angajatului numărul de zile în care va desfășura activitatea pentru utilizator.

De asemenea, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că **X** a achitat venituri cu titlu de "diurna" în mod diferentiat pentru același post, așa cum rezultă din Anexa nr.**000** la Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, din care se reține că angajați cu funcția de șofer autocamion/ mașina de mare tonaj care își desfășoară activitatea la utilizatorul **A (I)**, primesc în aceeași lună, respectiv **00** 2017, o diurna care variază între **000 euro/zi** și **000 euro/zi**, iar pentru posturile de stivuitorist, mecanic auto, muncitor necalificat la asamblarea, montarea pieselor diurna de **000 euro**.

În vederea clarificării acestor aspecte, echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului legal al contestatarii lămuriri, iar din Anexa nr.**000** la Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, se reține următorul răspuns:

"In ceea ce priveste diurnele acordate angajatilor, mentionam faptul ca, potrivit art. 2 lit. h) din Legea nr.16/2017 privind detașarea transnationala, indemnizatia specifica detasarii transnationale este definita ca indemnizatie destinata sa asigure protectia sociala a salariatilor acordata in vederea compensarii inconvenientelor cauzate de detașare, care constau in indepartarea salariatului de mediul sau obisnuit.

Astfel, in contextul Legii nr.16/2017 privind detașarea transnationala, conceptul de diurna nu este reglementat. In practica insa, indemnizatiile acordate de societate angajatilor detasati au fost asimilate conceptual si ca terminologie diurnei.

Mai mult, legislatia specifica detasarii nu prevede niciun plafon cu privire la nivelul acestei indemnizatii si nici alte reglementari cu privire la acordarea unita a acestora. Singura limitare cu privire la indemnizatia de detaşare o regasim strict in context fiscal, in cadrul art.76 alin.2) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal. Astfel indemnizatia de detaşare, indiferent de nivelul acesteia, este neimpozabila in limita a 2,5 nivelul stabilit prin HG 518/1995.”

Or, diurna se acordă ca o sumă fixă pe zi, in vederea acoperirii cheltuielilor de hrana, a celor marunte uzuale, precum si a costului transportului in interiorul localitatii și nu în funcție de numarul de zile efectiv lucrate, vechimea angajaților in firma, capacitatea de indeplinire a sarcinilor, etc.

Mai mult decât atât, acordarea unei diurne variabile urmareste individualizarea salariilor in functie de capacitati, aptitudini si efortul fiecarui angajat in parte si nu are legatura cu acoperirea unor cheltuieli zilnice ale persoanei care este detaşată, respectiv nu este destinata compensarii inconvenientelor cauzate de indepartarea salariatului de mediul sau obisnuit.

Având în vedere că societatea a înregistrat sumele acordate în euro salariaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor din străinătate în contul 625 *“Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari”* și a achitat acestora diurnă, luand in considerare scopul si imprejurarile in care intervine detaşarea sau delegarea, indemnizatia de detaşare sau de delegare nu se cuvine si nu se poate acorda in cazul muncii prin agent de munca temporară din următoarele considerente:

Potrivit Codului muncii, delegarea reprezintă exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca, dar obligatiile de natura salariala si contributiile aferente sunt in sarcina angajatorului.

Astfel, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidenta contractului de munca temporara, pe perioada delegarii exercita pentru acelasi angajator lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului de munca, in timp ce, in cazul salariatului temporar se stabileste expres prin contractul de munca temporara ca locul de munca este la utilizatorii straini, în speță din I, unde presteaza o munca specifica din dispozitia acestora, in contractele de munca incheiate fiind specificat ca activitatea se va desfasura pe teritoriul Italiei.

De asemenea, conform Codului muncii, detaşarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia, iar

contractul individual de munca încheiat cu salariatul se suspenda 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 desfasurat, nici anterior si nici ulterior activitate pentru contestatoare, acestia fiind trimisi in străinătate la cateva zile dupa semnarea contractelor de munca temporara.

In consecință, în speța de față, activitatea desfășurată de salariații societății **X** nu se poate incadra ca fiind o activitate exercitata temporar, din dispozitia angajatorului, in afara locului permanent de munca, ci este singura activitate desfasurata de catre toti angajatii sai, locul de desfasurare a activitatii fiind stabilit prin contractele incheiate cu societatile beneficiare ale prestarii, pe teritoriul Italiei.

Mai mult, potrivit contractelor de munca intocmite salariatilor temporari de catre **X**, fiecare angajat cunoaste de la inceputul misiunii de munca temporara, respectiv de la data incheierii contractului de munca, că locul de desfasurare a activitatii este la beneficiarul din străinătate, activitatea urmand a se desfasura pe teritoriul țării unde se află beneficiarul si isi asuma obligatiile mentionate in contractul de munca temporara.

Astfel, se reține că angajații contestatarei **X** neavand un loc de munca permanent in România, nu pot beneficia de indemnizatia de delegare/detașare intrucat acestia nu s-au aflat in realitate in situatia de a fi delegati de la locul lor de munca din țară în străinătate, aceștia prestând activitatea pentru care au fost angajați doar în străinătate, fiind puși la dispoziția utilizatorilor, iar daca ar fi fost delegati/detasati ar fi trebuit ca la reintoarcerea in țară angajații sa isi reia activitatea de șoferi de autocamion/ mașină de mare tonaj, manipulatori marfuri, mecanic auto, mecanic utilaj, muncitori necalificati, sudori, montatori subansamble, lacatus mecanic, instalator centrale termice, tehnician mentenanta etc, activitate pe care contestatara nu o desfasoara si nici nu a desfasurat-o de la infiintare, fiind agent de munca temporara in baza autorizatia de functionare emisa de Ministerul Muncii, Solidaritatii Sociale si Familiei.

Întrucât în cauză, fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii de muncă temporară locul de desfășurare a activității și își asumă obligațiile menționate în contractul de muncă temporară nu sunt întrunite condițiile din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare, și, în consecință, veniturile obținute cu titlu de "diurnă" se cuprind în baza lunară de calcul a impozitului pe salarii si asimilate salariilor și a contribuțiilor sociale obligatorii.

În același sens este și Decizia nr.321 din 17.05.2017 pronunțată în Dosarul nr.1506/102/2016 de Tribunalul Mureș într-o speță similară, arătând în motivare că, angajații recurentei nu au dreptul la acordarea indemnizației de delegare/detașare, întrucât nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală în mod legal a procedat la reintregirea bazei de calcul a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și a contribuțiilor de asigurări sociale, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2018** și a avut în vedere ca salariile achitate angajaților temporari să nu fie sub salariul minim brut din țările unde au fost detașați angajații corespunzător ramurii de economie din care fac parte serviciile prestate respective: logistica, transporturi de marfă și expeditii, industria cauciucului și plasticului, industria instalării de echipamente etc.

Se reține că organele de inspecție fiscală au analizat salariile acordate angajaților din străinătate cu salariul minim brut din I și S și au constatat că salariile de baza minime brute nu au fost actualizate la cursul euro din perioada verificată, motiv pentru care au stabilit diferențe salariale în funcție de nivelul salariului minim de referință din contractele colective naționale de muncă, corespunzător ramurii de economie din care fac parte serviciile prestate, astfel:

- în funcție de contractul colectiv național de muncă pentru **F** din **00.00.2008** încheiat la Roma, respectiv Acordul pentru reînnoirea contractului colectiv național de muncă pentru **F** din **00.00.2014**, din care exemplificăm: pentru funcția de montator subansamble - nivel I s-a constatat că în anul 2017 la utilizatorul **G - 3** salariul de baza a fost de **000 lei**, iar salariul de referință **000 lei (000 euro)**;
- în funcție de contractul colectiv național de muncă din **00.00.2012** pentru lucrători din industria metal-mecanică privată și instalări echipamente din I, din care exemplificăm pentru funcția de sudor-categorie 1, s-a constatat că în anul 2017 **4** avea salariul de baza **000 lei**, iar salariul de referință era **000 lei (000 euro)**;
- în funcție de contractul colectiv național de muncă pentru logistica, transporturi de marfuri și expeditie din **00.00.2013-00.00.2015**, respectiv Contractul național de muncă pentru angajații societăților care operează în sectorul transportului de marfuri, logisticii, expeditiei și înrudite, în vigoare în perioada **00.00.2016-00.00.2019**, din I, din care exemplificăm: pentru funcția șofer de autocamion/masă de mare tonaj -categorie 3S, nivelul III s-a constatat că în **00** 2016 **5** avea salariul de baza **000 lei**, iar salariul de referință era de **000 lei (000 euro)**;
- în funcție de salariile de baza minime brute din S din perioada 2017-2018 întrucât nu au fost actualizate la cursul euro, fiind sub nivelul salariului minim de referință din această țară, din care exemplificăm: în **00** 2017 **6** avea salariul de baza **000 lei**, iar salariul de referință **000 lei (000 euro)**, iar în **00** 2018 **6** avea salariul de baza **000 lei**, iar salariul de referință era de **000 lei (000 euro)**.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu a respectat prevederile legale având în vedere faptul că nu a acordat salariaților temporari trimiși în I și S salariul minim din aceste țări unde și-au desfășurat activitatea sub supravegherea și conducerea utilizatorilor.

Organul de soluționare reține că sumele acordate cu titlu de "diurna" au fost considerate în mod eronat venituri neimpozabile de către agentul de muncă temporară având în vedere că potrivit prevederilor art. 3 alin. (7) teza a doua din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului alocatiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă.

Astfel, se reține că pentru sumele acordate de către X angajaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor din I și S, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la asimilarea sumelor acordate cu titlu de "diurne" ca venit de natură salarială prin încadrarea acestora la nivelul salariului minim prevăzut la art.7 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, respectiv a Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu consecința stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Mai mult decât cele prezentate mai sus, menționăm că în acest sens a fost emisă și adresa nr. 671023/25.09.2014 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.27970RG/2045DJCLM/23.09.2014 semnată de secretarul general din Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, în care s-a precizat că: "indemnizația pentru munca în străinătate astfel cum este menționată în actele adiționale la contractele individuale de muncă, constituie un drept de natură salarială, deoarece nu se identifică cu indemnizația de detașare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

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

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au reconsiderat sumele acordate cu titlu de "diurnă" angajaților temporari puși la dispoziția utilizatorilor și le-au reîncadrat în categoria veniturilor de natură salarială până la nivelul salariului minim stabilit din I și S, iar din documentele existente la dosarul cauzei se reține că X a obținut Certificatul A1 de la Casa Nationala de Pensii Publice pentru angajații puși la dispoziția utilizatorilor și care atesta menținerea titularului la sistemul de securitate socială din statul de trimitere, respectiv în România, societatea avea obligația să calculeze pentru sumele contribuții sociale în conformitate cu dispozițiile art.296³ lit.g), art.296⁴ alin.(1) lit.a) și art.296¹⁸ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

ART. 296³

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

(...)

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

(...)

ART. 296⁴

Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

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

*ART. 296¹⁸**

Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296³ lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii."

Prevederi similare regăsim și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.137 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.185 alin.(1), art.193 alin.(1) lit.a), art.202 alin.(1) lit.a), art.214 alin.(1), care precizează că:

ART:137

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

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

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

ART. 155)*

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

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

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

ART.185

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari pentru somaj

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

ART.193

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

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

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

ART.202

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

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

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

ART.209

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

Contribuabilii/plătitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, obligați la plata contribuției sunt persoanele fizice și juridice, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, ce pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 220¹

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

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

Având în vedere prevederile mai sus enunțate, se reține că sumele acordate personalului temporar pus la dispoziția utilizatorilor sub denumirea de "diurne" sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca prestată în străinătate, pe baza pontajelor întocmite de beneficiari în funcție de numărul de zile lucrate și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale aferente pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2018**.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia asimilarea indemnizațiilor de detașare acordate de societate cu veniturile de natură salarială s-a realizat exclusiv prin interpretarea prevederilor din Codul muncii, a Legii nr.344/2006, respectiv a Legii nr.16/2017, contrar dispozițiilor art.14 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile

Codului fiscal, respectiv dispozițiile art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2015**, respectiv art.76 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada **00.00.2016 – 00.00.2018**, coroborat cu prevederile din Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv pct. 68 lit. a) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, pentru perioada **00.00.2015 – 00.00.2015** și pct.12 alin.(1) lit.a) din Hotărârea Guvernului nr 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, pentru perioada **00.00.2016 – 00.00.2018**.

Mai mult, organul de soluționare reține că speței îi sunt aplicabile și prevederile Codului muncii având în vedere faptul că **X** este agent de muncă temporară, iar 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"*, iar în ceea ce privește dispozițiile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestărilor de servicii transnaționale, respectiv a Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, se reține că și acestea sunt aplicabile speței întrucât cuprind reglementări de punere 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.

Cu privire la alegația contestatarii potrivit căreia dintr-o interpretare sistematică a prevederilor Codului muncii, respectiv a art.17 alin.(3) lit.k), indemnizația de detașare acordată se încadrează în noțiunea de "elemente constitutive ale veniturilor salariale", fapt ce demonstrează că inclusiv angajații temporari au dreptul să primească indemnizația de detașare, aceasta nu poate fi reținută în favoarea contribuabilului având în vedere că textul de lege invocat, se referă la obligația angajatorului de a informa salariatul cu privire la clauzele contractului de muncă, iar alin.(3) lit.k) dispune că persoana selectată în vederea angajării ori salariatul, după caz, va fi informată cu privire la "salariul de baza, alte elemente constitutive ale veniturilor salariale, precum și periodicitatea plății salariului la care salariatul are dreptul;", or, în această situație dacă indemnizația de detașare este un element constitutiv al venitului salariale

cum susține **X**, în mod legal societatea datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale.

Cu privire la susținerea societății potrivit căreia în situația în care salariatul urmează să își desfășoare activitatea în străinătate, conform art.18 alin.(1) lit.c) și alin.(2) din Codul muncii, contractul trebuie să conțină *”prestațiile în bani și/sau natură aferente desfășurării activității în străinătate”* și, potrivit art.46 alin.(4) din același act normativ, în plus față de salariu, în cazul detașării salariații au dreptul la plata și la indemnizație de detașare, se reține că prin Decizia nr. 000/R/2017 a Curții de Apel, pronunțată în Dosarul nr.000/00/2016, instanța a hotărât că desfășurarea muncii în străinătate pe durata misiunii temporare de către lucrătorii temporari ai recurenței nu întruneste condițiile delegării sau detașării întrucât fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii locul de desfășurare a activității și își asumă obligațiile menționate în contractul de muncă temporară, motiv pentru care nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare, și, în consecință, veniturile obținute cu titlu de indemnizație de delegare/detașare se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii.

Mai mult, atât delegarea, cât și detașarea presupun schimbarea locului de muncă pentru o perioadă determinată, ceea ce presupune în sarcina angajatului cheltuieli sporite și un discomfort, însă, în situația angajaților agenților de muncă temporară, aceștia nu își schimbă locul de muncă: ei știu din momentul semnării contractului de muncă temporară care este locul desfășurării activității, precum și toate celelalte clauze ale contractului.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia contestatara face trimitere la art.94 alin.(2) din Codul muncii și susține că în contractul de muncă trebuie precizat *”locul de muncă”* și *”identitatea și sediul”*, dar în cazul de față utilizatorul stabilește locul de muncă al angajatului, fapt ce reprezintă o expresie a legii și nu o chestiune pe care societatea să o poate negocia cu utilizatorii, se reține că locul executării misiunii este clar stabilit prin contractele de punere la dispoziție dintre agentul de muncă temporară și utilizator, acestea fiind încheiate în mod logic, întotdeauna prealabil încheierii contractelor de muncă temporară.

Astfel, din acest motive nu este posibilă în cazul unui contract de muncă temporară stabilirea unei locații de muncă și ulterior schimbarea acesteia prin ordine de delegare/detașare, acest lucru contravenind dispozițiilor art. 17 alin. (3)

pct. b) și art. (4). respectiv art. 94. alin. (2) din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la susținerea societății că pentru a demonstra ca angajații temporari beneficiază de indemnizație de detașare trebuie să se analizeze prevederile Legii nr.344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestațiilor de servicii transnaționale, respectiv a Legii nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și redă în paralel conținutul unor articole printre care și art.3 alin.(1) lit.b) din primul act normativ și art.2 alin.(1) lit.c) din cel de-al doilea, organul de soluționare reține că prevederea legală este foarte clară și nu lasă loc de interpretări întrucât aceasta prevede că salariatul detașat de pe teritoriul României este salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 5 alin. (2), respectiv 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, altul decât România, ori pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.

Prin urmare, salariații temporari ai societății X nu au desfășurat în România activitățile pentru care au fost angajați și puși la dispoziția utilizatorilor din I și S, respectiv șoferi de autocamion/mașină de mare tonaj, manipulatori marfuri, mecanic auto, mecanic utilaj, muncitori necalificați, sudori, montatori subansamble, lacatus mecanic, instalator centrale termice, tehnician mentenanța etc, activități pe care contestatara nu le poate desfășura în țara noastră întrucât obiectul de activitate al contestatarii de la înființare este agent de muncă temporară în baza autorizației de funcționare emisă de Ministerul Muncii, Solidarității Sociale și Familiei.

Cu privire la documentele depuse de societate în susținerea contestației, respectiv adresa nr.1410/13.05.2016 emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, aflată în copie la dosarul cauzei la filele nr.24-25, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza acesteia organul de soluționare reține că emitentul a avut în vedere la emiterea punctului de vedere în primul rând prevederile art.44 alin.(2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu

modificările și completările ulterioare, care stipulează că salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil, iar în prezenta speță **X** nu are angajați trimiși în delegație fiind vorba despre salariați puși la dispoziția utilizatorilor din țările membre ale Uniunii Europene, respectiv I și S, de către un agent de muncă temporară.

Mai mult, potrivit dispozițiilor Codului muncii, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă, astfel încât, salariatul delegat spre deosebire de salariatul aflat sub incidența contractului de muncă temporară, pe perioada delegării exercită pentru același angajator lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă, în timp ce, în cazul salariatului temporar se stabilește expres prin contractul de muncă temporară ca locul de muncă este la utilizatorii străini, în speță din I, unde prestează o muncă specifică din dispoziția acestora, în contractele de muncă încheiate fiind specificat ca activitatea se va desfășura pe teritoriul Italiei.

În consecință, organul de soluționare reține din analiza adresei depusă de societate în susținerea contestației că nu este aceeași situație de fapt ca cea a contestatei și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește adresa nr.MBR_DEC 000/ 00.00.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice, aflată în copie la dosarul cauzei la filele nr.22-23, organul de soluționare reține din analiza acesteia că emitentul a analizat tratamentul fiscal al sumelor acordate cu titlu de indemnizație de delegare/detașare primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate în interesul serviciului și care potrivit Codului fiscal sunt limitate la de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, or, așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de "diurne" nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt remunerații primite de salariații temporari pentru munca pentru care au fost puși la dispoziția utilizatorilor de contestatară în calitate de agent de muncă temporară în funcție de diverse criterii diferențiate pe categorii de funcții/meserii, respectiv de numărul de zile efectiv lucrate, vechimea acestora în firma, capacitatea de îndeplinire a sarcinilor, etc.

Cu privire la Decizia Curții de Apel Brașov- Secția de Contencios Administrativ și Fiscal pronunțată în data de 26.01.2018, aflată în copie la dosarul cauzei la filele nr.12-21, atașată de societate în susținerea contestației, organul de soluționare reține din analiza acesteia că reclamanta a invocat anularea deciziei de impunere ca urmare depășirii termenului în care se putea desfășura inspectia fiscală prevăzută la art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu se poate vorbi despre o *”speță identică”* cu cea analizată în prezenta decizie, așa cum susține contestatară.

În ceea ce privește Hotărârea CJUE pronunțată în Cauzele conexe C 307/09 - C 309/09 formulate de Vicoplus SC PUH, BAM Veermeer Contracting sp. Zoo și Olbeck Industrial Services sp. Zoo împotriva Minister van sociale Zaken en Werkgelegenheid, aflată în copie la dosarul cauzei la filele nr.1-11, invocată de societatea în susținerea contestației, din analiza acesteia organul de soluționare reține că:

” În ceea ce privește cauza C-307/09, reiese din decizia de trimitere că în urma unui control efectuat de inspecția muncii, s-a constatat că trei resortisanți polonezi care deserveau Vicoplus lucrau la Maris, societate olandeză care are ca activitate revizia pompelor pentru alte întreprinderi. Potrivit contractului încheiat de Maris cu o altă societate, munca acestora din urmă trebuia să fie efectuată în perioada cuprinsă între 15 august și 30 noiembrie 2005.

Cu privire la cauza C-308/09, aceasta se referă la un raport întocmit de inspecția muncii la 31 iulie 2006 potrivit căruia doi resortisanți polonezi lucrau din 10 ianuarie 2006 în calitate de montori în garajul societății Flevoservice en Flevowash BV, societate olandeză, aceștia fuseseră angajați de BAM Vermeer, care încheiase un contract cu această societate pentru repararea și adaptarea de camioane și remorci.

Referitor la cauza C-309/09, în decizia de trimitere se arată că societatea a cărei succesoare este Olbek a încheiat, la 15 noiembrie 2005, un contract cu HTG Nederveen BV, societate olandeză, pentru a furniza acesteia din urmă personal pentru realizarea serviciilor de tratare a deșeurilor pe perioada mai multor luni. Un control la birourile HTG Nederveen BV efectuat de inspecția muncii a permis să se constate că aceste servicii erau efectuate, inter alia, de 20 de resortisanți polonezi.”

Prin urmare, în cele trei cauze mai sus-menționate, reclamantelor le-au fost aplicate amenzi pentru încălcarea articolului 2 alineatul 1 din Wav, pentru că au detașat lucrători polonezi în Țările de Jos fără a fi obținut autorizația de muncă

necesară în acest sens, motiv pentru care organul de soluționare reține că speta invocată nu este similară cu cea analizată în prezenta decizie.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia dispozițiile art.3 alin.(7) din teza a doua din Directiva 96/71/CE consacră faptul că pentru scopul determinării salariului minim ce trebuie acordat în statul membru gazdă se va lua în calcul și indemnizația detașării, organul de soluționare reține din documentele aflate la dosarul cauzei că în ceea ce privește modul de calcul al impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale stabilite suplimentar, din Anexa nr.000 la Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, se reține că la venitul brut realizat existent în statul de salarii s-a adăugat brutul reintregit al diurnei reprezentând "Venit brut cf control" (coloana 13) aferent netului primit de angajat, constituit de societate în contul 625TXT, respectiv 4281TXT (coloana 34), ceea ce demonstrează că organele de inspecție fiscală au ținut cont la calculul suplimentar al impozitului pe veniturile din salarii și contribuții sociale atât de nivelul salariului minim pe fiecare ramură de economie din I, respective nivelul salariului minim din S la nivelul fiecărui an calendaristic verificat, cât și de sumele acordate cu titlu de "diurnă" pentru a stabili venitul brut calculat de echipa de inspecție.

Referitor la afirmațiile societății potrivit căreia statutul de „salariat detașat” al lucrătorului temporar este recunoscut chiar prin Formularele A1 eliberate de Casa Națională de Pensii Publice și atât Directiva 96/71/CE, cât și legile care au transpus-o în dreptul intern reglementează în mod expres dreptul agentului de muncă temporară de a le acorda salariaților detașați alocații specifice detașării, respectiv indemnizații de detașare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că potrivit prevederilor legale enunțate în prezenta decizie, contractul de muncă temporară este un contract individual de muncă special care se încheie pentru durata unei misiuni de maxim 24 luni și pentru plata drepturilor salariale, a prestațiilor în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate se realizează în condițiile stabilite prin contractul de muncă temporară, pe când delegarea și detașarea sunt modalități prin care se modifică un contract de muncă.

Astfel, pentru situațiile 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, motiv pentru care perioada misiunii de muncă temporară nu este perioadă de delegare/detașare.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a condițiilor prevăzute de lege pentru plata diurnei stipulate de Codul fiscal, în sensul că sumele plătite cu titlu de diurnă salariaților sunt asimilate salariului dar nu se impozitează și nu se plătesc contribuțiile sociale în cazul acestor venituri în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă pentru că așa cum s-a reținut mai sus, sumele acordate de contestatară salariaților săi cu titlu de "diurnă" nu pot îndeplini această calitate având în vedere că acestea sunt în fapt remunerații primite de salariați pentru munca pentru care au fost angajați, chiar dacă a fost prestată în strainătate, în funcție de gradul de îndeplinire a normei de lucru, a orelor prestate, pregătire profesională și reprezintă venituri asimilate salariilor, având același regim juridic cu salariul, motiv pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze la bugetul general consolidat contribuții sociale.

Referitor la adresa nr.000/2020 emisă de Inspekția muncii și depusă de societate urmare procedurii de susținere orală a contestației, din analiza punctului de vedere se reține că acesta este în concordanță cu reținerile organului de soluționare din prezenta decizie în sensul că "indemnizația de detașare acordată de agentul de muncă temporară lucrătorului temporar pus la dispoziția unei întreprinderi utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, trebuie calificată în condițiile dispozițiilor art.11 din Legea nr.16/2017, respectiv orice indemnizație specifică detașării transnaționale este considerată parte a salariului minim, în măsura în care nu este acordată cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de detașare, respectiv cheltuielile de transport, cazare și masă."

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspekției fiscale, faptul că societatea nu a prezentat documentele privind evidența salariaților și gestionarea salariaților, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019** pentru

impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 000 lei și contribuțiile sociale aferente în sumă de 000 lei.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de către organele de inspecție fiscală/organele fiscale din cadrul Administrației a Finanțelor Publice pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând:

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

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

DIRECTOR GENERAL

