**Decizie nr. 249/2021 din 10-mai-2021, Curtea de Apel Targu Mures, anulare act administrativ (Contencios administrativ si fiscal)**

Decizie

din 10 mai 2021

249/2021

Text speţă

R O M Â N I A

CURTEA DE APEL TÂRGU M\_\_\_\_

SECŢIA A II-A CIVILĂ, DE C\_\_\_\_\_\_\_\_\_ ADMINISTRATIV ŞI FISCAL

Cod ECLI ECLI:RO:CATGM:2021:005.\_\_\_\_\_\_

Dosar nr. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Nr. de înregistrare ca operator de date cu caracter personal - 3132

DECIZIA nr. 249/R

Şedinţa publică de la 10 mai 2021

Completul compus din:

PREŞEDINTE: M\_\_\_\_\_\_ F\_\_\_\_\_\_\_\_

Judecător: M\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_\_\_

Judecător: T\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_

Grefier: M\_\_\_\_\_\_\_-H\_\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_\_\_\_

Pe rol se află judecarea recursurilor declarate de pârâţii ANAF – Direcţia generală de Soluţionare a Contestaţiilor, cu sediul în Bucureşti, \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, sector 5, şi C\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_\_\_\_ C C\_\_\_\_\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_\_, cu sediul în municipiul S\_\_\_\_\_ G\_\_\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_. 9, jud. C\_\_\_\_\_\_, împotriva Sentinţei civile nr. 1 din 4 ianuarie 2021, pronunţată de Tribunalul Harghita, în dosarul nr. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

În lipsa părţilor.

Mersul dezbaterilor şi susţinerile părţilor pe fond asupra recursurilor sunt consemnate în cuprinsul Încheierii pronunţată în şedinţa publică din data de 21 aprilie 2021, încheiere care face parte integrantă din prezenta, când s-a dispus amânarea pronunţării în cauză pentru data de 05 mai 2021, apoi pentru data de azi, 10 mai 2021.

CURTEA DE APEL,

deliberând asupra recursului de faţă, constată că prin Sentinţa nr. 1 din 4.1.2021, pronunţată de Tribunalul Harghita s-a admis acţiunea formulată de reclamanta \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, în contradictoriu cu pârâtele cu ANAF – Direcţia generală de soluţionare a contestaţiilor, şi AJFP C\_\_\_\_\_\_ şi, în consecinţă, s-a anulat pentru suma de 2757851 lei decizia de soluţionare a contestaţiei nr. 324 din 06.08.2019 şi decizia de impunere nr. 39 din 07.03.2019.

Împotriva sus-menţionatei Sentinţe au declarat recurs ambele pârâte.

Pârâta Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF), prin recursul declarat în termenul legal a solicitat casarea hotărârii atacate şi, în urma rejudecării, respingerea acţiunii ca neîntemeiată.

În motivare, recurenta invocat în primul rând aplicabilitatea cazului de casare prevăzut de art. 488 alin. 1 pct. 6 Cod procedură civilă, apreciind că s-a nesocotit obligaţia de motivare prevăzută de art. 425 alin. 1 lit. b din acelaşi Cod şi art. 6 par. 1 din CEDO, în condiţiile în care hotărârea atacată este numai parţial motivată în drept: instanţa de fond si-a motivat soluţia, cu excepţia unor dispoziţii din Codul muncii, numai prin prisma dispoziţiilor art. 9 din Legea nr. 16/2017 privind detaşarea salariaţilor în cadrul prestării de servicii, act normativ intrat în vigoare la data de 20.05.2017. S-a arătat că inspecţia fiscală a vizat perioada 1.07.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_17, iar, în aceste condiţii temeiul de drept reţinut de instanţa de fond acoperă numai perioada 20.05.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_17, pentru restul perioadei verificate (01.07.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_17), nefiind indicat niciun temei de drept pentru detaşarea salariatelor la beneficiarul prestărilor de servicii din Austria.

Potrivit recurentei, reţinerea ca temei de drept pentru întreaga perioada verificată a Legii nr.16/2017 încalcă principiul neretroactivităţii legii întrucât acest act normativ nu poate constitui temei de drept pentru întreaga perioada verificată, legea aplicându-se numai pentru viitor, fiind astfel încălcate prevederile art. 6 alin. 1 şi 2 Cod civil şi art. 15 alin. 2 din Constituţia României.

În al doilea rând, s-a apreciat că cazul de casare menţionat este incident şi pentru că hotărârea pronunţată cuprinde motive contradictorii, deoarece, deşi textul art. 9 din Legea nr. 16/2017 citat de instanţa de fond prevede, în mod expres, că personalul este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată, Tribunalul Harghita susţine că nu există vreo altă limită de timp pentru exercitarea activităţii, făcând trimitere tocmai la prevederile Legii nr. 16/2017. S-a subliniat că, în ciuda acestei interpretări deformate a textului de lege, din raporturile juridice încheiate între prestatorul de servicii şi beneficiarul serviciilor rezultă că activitatea angajaţilor la beneficiar este temporară, limitată în timp, contractele încheiate între părţi fiind pe durată determinată, astfel că nu are cum să fie perpetuă, continuă cum argumentează instanţa de fond. Mai mult decât atât, potrivit recurentei, reţinerea instanţei relativ la faptul că nu există vreo limită de timp pentru durata exercitării activităţii în afara ţării vine în contradicţie cu susţinerile reclamantei care a arătat că perioada de 60 de zile de delegare a fost prelungită, ceea ce înseamnă ca angajaţii acesteia îşi desfăşurau activitatea pe perioade determinate.

În continuare, hotărârea a fost criticată şi din perspectiva motivului de casare prevăzut de art. 488 alin. 1 pct. 8 Cod procedură civilă, recurenta apreciind că sentinţa pronunţata a fost dată cu aplicarea greşită a prevederilor art. 55 alin. 1 şi alin. 2 lit. k din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, pct. 106 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art. 76 alin. 1 şi alin. 2 lit. s din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, în vigoare pe perioada 1.01.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_17 lit. a, pct.69 şi pct. 70 lit. a-b din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 si pct. 12 alin. 1 şi 2 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, aplicabile în perioada 1.01.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_17.

Recurenta a amintit că instanţa de fond consideră ca temeiurile de drept aplicabile în cauza dedusă judecăţii sunt art. 9 din Legea nr. 16/2017, art. 7 pct. 43 din Codul Fiscal, art. 43 si art. 44 alin.2 din Codul Muncii, reţinând, în esenţă următoarele: salariaţii care prestează activitatea de şoferi în transportul internaţional de mărfuri au dreptul la plata cheltuielilor de transport şi cazare, cheltuieli care sunt acoperite de diurnă şi la o indemnizaţie de delegare, drept salarial care nu are menirea de a acoperi cheltuielile de transport ci acela de a recompensa munca desfăşurată departe de casă; salariaţilor care prestează activitatea de şoferi în transportul internaţional de mărfuri le sunt aplicabile prevederile art. 9 din Legea nr. 16/2017 în conformitate cu care în cazul acestor angajaţi se aplică doar prevederile art. 44 alin. 2 din Codul Muncii ,,ceea ce duce la concluzia că prevederile art. 44 alin. 1 din Codul Muncii care limitează durata delegării la 60 de zile pe an nu sunt aplicabile în această materie, ceea ce este logic, având în vedere că prin natura profesiei lor şoferii din transportul internaţional de mărfuri lucrează în cea mai mare parte a timpului de lucru în afara ţării.”; retine nelegal instanţa de fond că în cazul acestor angajaţi nu există limitările de timp prevăzute de art. 44 alin.1 din Codul Muncii, nu există nicio altă limită de timp cu privire la exercitarea activităţii în afara ţării prevăzută de Legea nr. 16/2017, nu reprezintă o încălcare a legii, aceşti salariaţi având dreptul la o indemnizaţie de delegare; indemnizaţiile de deplasare primite de salariaţii reclamantei reprezintă o remuneraţie pentru munca desfăşurată în străinătate, acordată în temeiul prevederilor art. 9 din Legea nr. 16/2017 coroborat cu art. 44 alin. 2 din Codul Muncii; Concluzionând, instanţa consideră că pentru aceste sune se aplică regulile prevăzute la art. 76 alin. 2 lit. k din Codul Fiscal, impozitându-se doar ceea ce depăşeşte de 2,5 ori nivelul diurnei prevăzute de HG nr. 518/1997.

Recurenta a reamintit că, cadrul general de reglementare în materia raporturilor de muncă instituit prin Legea nr.53/2003 privind Codul muncii a introdus angajamentul României de a realiza transpunerea în legislaţia naţională, până la data aderări la Uniunea Europeană, a dispoziţiilor comunitare privind detaşarea salariaţilor în cadrul furnizării de servicii transnaţionale; detaşarea, potrivit normelor europene, are o semnificaţie diferită de cea dată de art. 45 din Codul Muncii – potrivit art. 12 alin. 1 din Regulamentul nr. 883/2004, detaşarea reprezintă situaţia în care un salariat care îşi desfăşoară activitatea într-un stat membru pentru un angajator este trimis de către angajatorul său în alt stat membru pentru a lucra în folosul unui beneficiar; Directiva 96/71/CEE privind detaşarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii defineşte la art. 2 lucrătorul detaşat ca fiind „un lucrător care, pe o perioada limitată, îşi desfăşoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal".

S-a precizat că această directivă a fost transpusă în legislaţia românească prin Legea nr. 344/2006 privind detaşarea salariaţilor în cadrul prestărilor de servicii transnaţionale si HG nr. 104/2007 privind reglementarea procedurii specifice privind detaşarea salariatelor in cadrul prestării de servicii transnaţionale pe teritoriul României; dispoziţiile Legii nr. 344/2006 au fost modificate şi completate prin OUG nr.28/30.06.2015, iar ulterior, prin Legea nr. 16/2017 privind detaşarea salariaţilor în cadrul prestării de servicii transnaţionale, aplicabilă de la data de 25.05.2017, s-a transpus în legislaţia naţională Directiva 2014/67/UE a Parlamentului European şi a Consiliului din 15.05.2014 privind asigurarea respectării aplicării Directivei 96/71/CE privind detaşarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii şi de modificare a Regulamentului (UE) nr 1024/2012 privind cooperarea administrativă prin intermediul Sistemului de informare al pieţei interne (Regulamentul IMI).

Recurenta a subliniat că instanţa de fond nu a avut în vedere niciuna din prevederile legale sus invocate (cu excepţia unor prevederi din Legea nr.16/2017), prevederi legale care au fost aplicabile în perioada care a fost vizată de inspecţia fiscală. În aceste condiţii, s-a apreciat că este nelegală reţinerea instanţei de fond în sensul că situaţia de fapt se încadrează la art. 9 din Legea nr. 16/2017, întrucât acest articol se referă la personalul angajatorilor care efectuează operaţiuni de transport internaţional care nu se încadrează în situaţiile prevăzute la art. 5 alin. 2 din Lege – or, reclamanta, a detaşat salariaţi de pe teritoriul României, situaţie care se încadrează în prevederile art. 5 alin. 2 lit. a din Legea nr. 16/2017.

Mai mult decât atât, s-a argumentat că ca activitatea principală a reclamantei, declarată şi desfăşurata, a constat în "Activităţi de contractare, pe baze temporare, a personalului", cod CAEN 7820, pentru care a deţinut Autorizaţia de Funcţionare \_\_\_\_\_\_\_ nr.\_\_\_\_\_\_\_ emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecţiei Sociale si Persoanelor Vârstnice, pana la data de 04.06.2013, însă reclamanta a renunţat la Autorizaţia de agent de muncă temporară urmare intrării în vigoare a Legii nr.209/2015 privind anularea unor obligaţii fiscale, moment care a marcat schimbarea modului de lucru al societăţii, în sensul că, deşi forma contractelor de muncă temporară nu a fost schimbată, societatea a aplicat, în fapt, regulile privind contractul individual de munca pe perioada nedeterminată.

În consecinţă, s-a menţionat că şi în perioada verificată, reclamanta s-a comportat ca un agent de muncă temporară, astfel încât nu îi sunt aplicabile regulile generale privind activitatea de transport internaţional, respectiv prevederile art. 9 din Legea nr. 16/2017; pe perioada supusă inspecţiei fiscale, reclamanta a efectuat servicii de logistică şantier pentru WEBER BETON LOGISTIC Gmbh, cu sediul în Austria, în baza contractelor de prestări servicii nr. 07/01.04.2015 şi nr.1/04.01.2016, iar în vederea onorării acestor contracte, WESTFAHRER COMPANY SRL „delega" în Austria proprii angajaţi, în baza ordinelor de delegare, întocmind la finele lunii calendaristice ,,situaţii centralizatoare" cu toţi angajaţii delegaţi, în baza cărora achita atât salariul contractual negociat cât şi ,,diurna" convenită între părţi. S-a arătat că pentru toată perioada în care salariaţii au fost detaşaţi în Austria, societatea a reţinut, declarat şi plătit impozitul pe salarii si contribuţiile de asigurări sociale doar la nivelul salariilor de încadrare înscrise în contractele individuale de muncă.

S-a apreciat că prezintă relevanţă că în urma analizării situaţiei reclamantei a rezultat că angajaţii ,,delegaţi" în Austria nu au desfăşurat activităţi în Romania, aceştia fiind trimişi pentru prestările de WEBER BETON LOGISTIC Gmbh, la locaţiile acestuia din Austria, imediat după momentul angajării; totodată, WESTFAHRER COMPANY SRL nu a încheiat niciun contract în care să se salariaţilor pentru prestarea de muncă pe teritoriul României, iar în perioada supusă inspecţiei fiscale societatea verificată nu a desfăşurat activităţi economice care să presupună utilizarea directă a acestor salariaţi în România.

S-a considerat că, în raport de situaţia de fapt constatată, în conformitate cu art. 41-44 din Codul muncii, modificarea locului de muncă dintr-un contract individual de muncă se poate face doar cu acordul părţilor şi în mod excepţional, în mod unilateral de către angajator prin delegare, care reprezintă exercitarea atribuţiilor de serviciu în afara locului de muncă; delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni şi se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, iar în această perioadă salariaţii delegaţi au dreptul la plata cheltuielilor de transport şi cazare, precum şi la o indemnizaţie de delegare. Recurenta a arătat că pentru justificarea sumelor acordate cu titlu de ,,diurne externe", reclamanta a prezentat ordine de deplasare şi unele tabele intitulate ,,Centralizator privind zilele de delegaţii” care cuprindeau valoarea zilnică a diurnei (diferită de la un salariat la altul), numărul de zile de calcul a diurnei pentru fiecare salariat, valoarea totală în euro şi valoarea transformata în lei, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte că indemnizaţiile specifice delegării au fost acordate salariaţilor cu titlu de rambursare a cheltuielilor generate de delegare, respectiv cheltuieli de transport, cazare şi masă.

S-a argumentat că reclamanta a aplicat eronat prevederile art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, transformând caracterul temporar al delegării într-o situaţie de permanentă, fiind denaturată în totalitate noţiunea de „delegare" aşa cum a fost gândită de legiuitor pentru că altfel salariaţii s-ar afla într-o „delegare permanentă”. În raport de cele învederate anterior, s-a considerat că rezultă că reclamanta a acordat eronat angajaţilor sume de bani sub forma indemnizaţiilor de deplasare în condiţiile în care aceste sune reprezintă, în fapt, remuneraţia primită de salariaţi pentru munca prestată în străinătate, in baza contractelor individuale de muncă, conform zilelor lucrate de aceştia şi reprezintă venituri asimilate salariilor, având acelaşi regim juridic cu salariul, motiv pentru care avea obligaţia să calculeze şi să vireze la bugetul de stat impozitul pe veniturile din salarii şi venituri asimilate salariilor pentru perioada 01.07.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_17, aşa cum temeinic si legal au stabilit organele de inspecţie fiscală.

Prin recursul declarat de pârâta AJFP C\_\_\_\_\_\_ s-a solicitat casarea hotărârii atacate şi, în urma rejudecării, respingerea acţiunii ca neîntemeiată.

Recurenta a criticat hotărârea argumentând că este numai parţial motivată, în condiţiile în care instanţa de fond a avut în vedere numai (exceptând dispoziţiile din Codul Muncii) dispoziţiile art. 9 din Legea nr. 16/2017 privind detaşarea salariaţilor în cadrul prestării de servicii, act normativ intrat în vigoare la data de 21 martie 2017, deşi inspecţia fiscal a vizat perioada 01.07.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_17; aşadar, pentru restul perioadei verificate (01.07.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_17) nu a fost indicat niciun temei de drept pentru detaşarea salariaţilor la beneficiarul prestărilor de servicii din Austria. S-a apreciat că indicarea drept temei de drept pentru întreaga perioadă verificată a Legii nr. 16/2017, încalcă principiul neretroactivităţii legii consacrat de art. 15 alin. 2 din Constituţia României, întrucât acest act normativ nu poate constitui temei de drept pentru întreaga perioadă verificată, legea aplicându-se numai în viitor, fiind astfel încălcate prevederile art. 6 alin.1 şi 2 in Codul Civil.

S-a subliniat că s-a procedat la anularea sumelor stabilite pentru perioada menţionată fără indicare vreunui temei de drept, menţionându-se totodată că, spre deosebire de instanţa de fond se poate observa că organul fiscal a motivat stabilirea obligaţiilor fiscale suplimentare implicit prin indicarea dispoziţiilor Legii nr. 344/2006 privind detaşarea salariaţilor în cadrul prestării de servicii transnaţionale, act normativ în vigoare până la apariţia Legii nr. 16/2017.

Potrivit recurentei, instanţa de fond a avut în vedere la pronunţarea hotărârii exclusiv susţinerile reclamantei fără a proceda la o verificare minimă a calculului diurnelor în situaţiile depuse ca probatoriu. S-a argumentat că un prim aspect de remarcat este acela că din situaţiile privind calcularea impozitului pe salarii aferent veniturilor realizate de către salariaţi în Austria nu rezultă numărul de zile pentru care s-a acordat diurna; de asemenea, se poate constata că sumele plătite salariaţilor în euro sunt diferite de la salariat la salariat iar în unele situaţii nivelul veniturilor în lei din diurnă nu sunt în concordanţă cu valoarea în euro a acestora – astfel, spre exemplu, în luna septembrie 2015 (poziţia 15 din situaţie) la un venit în lei de 9390 lei salariatul a încasat un venit de 355,20 euro, la un curs de 4,4158 lei, ceea ce încalcă regulile elementare ale aritmeticii – rezultă că persoana respectivă a câştigat de fapt 2126 de euro, sumă depăşeşte, contrar susţinerilor instanţei de fond, suma de 2,5 ori reglementată de H.G. nr. 518/1997, caştigul zilnic fiind 87,5 euro (diurna pe zi în Austria este de 35 de euro/zi) – presupunând că luna a avut un număr de 22 de zile lucrătoare, venitul şoferului ar fi trebuit să fie de 1925 de euro, sumă inferioară celei de 2126 euro cât a caştigat în realitate acest salariat.

Recurenta a arătat că există şi varianta în care (poziţia nr. 1 din situaţia pe septembrie 2015) diurna în lei este de 6511 lei dar suma în euro este mai mare de 355,20 euro, respectiv de 424,76 euro însă în realitate salariatul a beneficiat de un venit de 1568 de euro – aceste anomalii se regăsesc frecvent în fiecare lună după cum rezultă din situaţiile privind calcularea impozitului pe salarii.

Totodată, recurenta a mai opinat că se poate constata că situaţiile privind calcularea impozitului pe salarii, cel puţin cele care le-au fost comunicate ca probatoriu al reclamantei sunt parţiale şi incomplete, ele acoperind doar perioada septembrie-decembrie 2015, respectiv ianuarie-mai 2016.

În continuare, recurenta a criticat hotărârea pe motiv că instanţa de fond se contrazice în propriile argumente, deoarece susţine că deşi textul art. 9 din Legea nr. 16/2017 prevede în mod expres că personalul reclamantei este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată, se înverşunează să susţină că nu există vreo altă limită de timp pentru exercitarea activităţii, făcând trimitere, paradoxal chiar la prevederile Legii nr. 16/2017.

S-a subliniat că în ciuda acestei interpretări deformate a textului de lege, chiar din raporturile juridice încheiate între prestatorul de servicii şi beneficiarul serviciilor, care au la bază cele două contracte pe care le-am amintit rezultă că activitatea angajatilor la beneficiarul prestărilor de servicii este temporară, limitată în timp, limitare determinată chiar de durata determinată a contractelor încheiate între cele două părţi şi nu are cum să fie perpetuă, continuă astfel cum argumentează Tribunalul Harghita. În acelaşi timp, s-a precizat că acest argument al instanţei de fond relativ la faptul că nu există vreo limită de timp pentru durata exercitării activităţii în afara ţării vine în contradicţie şi cu susţinere reclamantei care a arătat că perioada de 60 de zile de delegare a fost prelungită, ceea ce însemnă că aceşti angajati îşi desfăşurau activitaea pe perioade limitate.

Recurenta a argumentat că în cauză sunt incidente şi prevederile art. 488 pct. 8 din Codul de procedură civilă, instanţa de fond făcând o aplicare greşită a textelor de lege. S-a opinat că chiar art. 76 alin. 2 lit. k Cod fiscal, textul de lege care este invocat de instanţa de fond ca fiind aplicabil în cauză şi care în opinia judecătorului are drept consecinţă scutirea, respectiv neimpozitarea acestor venituri obţinute în scopul de a compensa lucrul la distanţă de casă, prevede în mod neechivoc că aceste sume sunt asimilate salariilor. Pe cale de consecinţă, s-a apreciat că de vreme ce salariilor li se aplică regulile impozitului pe venituri din salarii şi contribuţiilor aferente înseamnă că şi veniturilor care au ca scop compensarea muncii la distanţă li se aplică aceleaşi reguli fiind asimilate salariilor şi impozitate în acelaşi mod.

Recurenta a subliniat că această prevedere nu este unică, în Codul Fiscal regăsindu-se şi alte prevederi legale cu acelaşi conţinut: astfel art. 55 alin.1 şi 2 lit. k din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal „sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani /şi sau în natură obţinute de o persoană fizică ce desfăşoară 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 indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă”, iar conform pct. 106 din HG nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a codului fiscal completează aceste prevederi legale: ,,Venitul brut lunar 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 acestor sau de forma sub care sunt acordate”; prevederi identice se regăsesc şi la art. 76 alin.1 şi 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, la pct. 12 alin.1 şi 2 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 şi respectiv pct. 67, 68 lit. a şi pct. 70 lit. a şi b din H.G. nr. 44/2004, în temeiul cărora în categoria veniturilor din salarii sau asimilate salariilor se cuprind toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relaţii contractuale de muncă, indiferent de locul unde este desfăşurată activitatea, de denumirea acestor sau de forma sub care sunt acordate, ca recompensă a muncii lor.

Cu privire la înlăturarea de către prima instanţă a Deciziei nr. 547/2016 a Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie, s-a arătat că instanţa de fond trebuia să aibă în vedere nu tipul de meserii sau profesii care se exercitau temporar în spaţiul Uniunii Europene sau al Confederaţiei Elveţiene ci în primul rând condiţiile identice în care ele se desfăşurau - în străinătate şi pe o durată de timp limitată, cum este de fapt şi în cauza dedusă judecăţii. S-a considerat că Tribunalul Harghita este culpabil de nerespectarea acestei decizii de îndrumare a Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie deoarece dezlegarea (adică soluţia) dată problemei de drept judecate în dosarul având ca soluţie Decizia nr. 547/2016 este obligatorie pentru instanţele de judecată civile, speţa dedusă judecăţii fiiind similară cu cea pronunţată de către instanţa supremă.

Potrivit recurentei, având în vedere interpretarea dată de instanţa de fond, contrară legii, a prevederilor art. 76 alin.2 lit. k din Codul fiscal, hotărârea Curţii de Justiţie a Curţii Europene în cauza C-396/13 este pe deplin aplicabilă nu numai prin faptul superiorităţii dreptului comunitar în raport cu dreptul intern dar şi pentru soluţia pronunţată de acest for de justiţie european – şi din care rezultă indubitabil că diurna, în interpretarea dată de Curtea de Justiţie a Uniunii Europene este considerată o componentă a salariului, salariu care este impus după regulile fiecărui stat membru.

Nu în ultimul rând, recurenta a susţinut că chiar instanţele naţionale s-au pronunţat cu privire la aceste speţe, acţiunile reclamanţilor fiind respinse ca neîntemeiate, invocând în acest sens Decizia nr. 321/R/2017 a Curţii de Apel Târgu-M\_\_\_\_.

Intimata WESTFAHRER COMPANY SRL prin întâmpinările formulate a solicitat respingerea cererilor de recurs ca neîntemeiate.

Cu privire la lipsa documentelor justificative pentru cheltuielile de transport, cazare şi masă, s-a arătat că este o apărare nouă în recurs, nefiind invocată în faţa primei instanţe, nici măcar in considerentele actelor administrative emise de recurentă şi, mai mult, fiind vorba de indemnizaţie de delegare în sensul art. 44 alin. 2 Codul muncii şi art. 9 din Legea nr. 16/2017 (şi nu despre decontarea cheltuielilor de transport, cazare si masă), nu era necesară prezentarea unor documente justificative. S-a menţionat că însăşi recurenta afirma atât în considerentele actelor administrative emise dar şi în apărările sale în faţa primei instanţe că această indemnizaţie de delegare a fost acordată drept compensare pentru scoaterea salariatului din mediul său, fiind vorba nu despre un drept al societăţii., ci de o obligaţie legală, pentru care legiuitorul fiscal a stabilit facilitatea neimpozitării acestui venit de natura salarială, într-o anumită limită.

Cu privire la argumentul recurentelor că angajaţii societăţii sunt într-o „delegare permanentă”, s-a arătat că în mod corect a reţinut prima instanţă că angajaţilor şoferi in trafic internaţional nu li se aplica limitarea de timp pentru delegare prevăzuta de art. 44 alin. 1 Codul muncii, ci li se aplica dispoziţiile art. 9 din Legea nr. 16/2017; dacă am accepta argumentul recurentei privind limitarea acestor lucrători care desfăşoară o activitate care prin ea însăşi presupune ca locul desfăşurării este în afara României am ajunge implicit la (concluzia inacceptabilă) o limitare a dreptului la muncă, respectiv la o încălcare a normelor legale imperative de la art. 111 si următoarele din Codul muncii.

Cu privire la jurisprudenţa ÎCCJ (Decizia nr. 547/2016), s-a considerat că prima instanţă în mod întemeiat a făcut referire la incidenţa unei norme speciale, şi anume art. 9 din Legea nr. 16/2017 şi, în plus, în cererea de chemare în judecată s-a prezentat jurisprudenţa relevantă, la care se adaugă şi decizia pronunţată recent (decembrie 2020) de Curtea de Justiţie a Uniunii Europene C-815/18, care conţine lămuriri cu privire la detaşarea transnaţională în cazul şoferilor în activitatea de transport internaţional de mărfuri.

Referitor la nemotivarea în drept a Sentinţei civile nr. 1/2021, s-a arătat că însăşi recurenta face trimitere la normele anterioare intrării în vigoare a Legii nr. 16/2017, iar art. 71 din Legea nr. 344/2006, astfel cum a fost modificată prin OUG nr,. 28/2015 dispunea în acelaşi sens ca art. 9 din Legea nr. 16/2017, aspect confirmat şi de Expunerea de motive la OUG nr. 28/2015.

Referitor la afirmaţia recurentei AJFP C\_\_\_\_\_\_ potrivit căreia prima instanţa a ţinut cont exclusiv de argumentele societăţii, s-a opinat că din cuprinsul Sentinţei se poate observa cu uşurinţă că prima instanţă, in temeiul art. 22 alin, 6 cod procedură civilă a avut în vedere situaţia de fapt prezentată atât de recurentă cât şi de societate. S-a menţionat că prima instanţă nu avea obligaţia să procedeze la calculul diurnelor, această obligaţie i-ar fi revenit recurentei prin probatoriul administrat; acest argument pe lângă faptul că este unul prezentat direct în recurs, el nu poate fi primit nici pentru faptul că astfel s-ar pune în discuţie chiar starea de fapt stabilită de inspectorii fiscali care au făcut controlul.

Referitor la afirmaţia recurentelor potrivit căreia prima instanţă se contrazice în propriile argumente, s-a arătat caracterul inacceptabil al argumentelor recurentei, deoarece legea nu limitează caracterul succesiv la un anumit număr de perioade – ad absurdum am ajunge la concluzii de genul celor în care o persoană poate desfăşura activitatea (ocupaţia) de şofer în trafic internaţional doar 60 de zile în 12 luni sau un multiplu limitat al acestei perioade, sau că ar trebui sa aibă consecutiv două ocupaţii, cea de a doua să o exercite atunci când a expirat perioada in care ar putea lucra ca şofer în trafic internaţional.

Privitor la aplicarea greşită a normelor fiscale, s-a făcut trimitere la normele invocate, menţionându-se că societatea nu afirmă că veniturile în discuţie nu sunt venituri de natură salarială, ci faptul că ele sunt neimpozabile în limita plafonului de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin HG nr. 518/1997.

Examinând actele şi lucrările dosarului din perspectiva criticilor de recurs formulate şi a motivelor de recurs reglementate de art. 488 alin. 1 Cod procedură civilă, Curtea găseşte neîntemeiat recursul pentru considerentele care urmează.

Curtea nu poate primi criticile recurenţilor fundamentate pe cazul de casare prevăzut de art. 488 alin. 1 pct. 6 Cod procedură civilă – „când hotărârea nu cuprinde motivele pe care se întemeiază sau când cuprinde motive contradictorii ori numai motive străine de natura cauzei”.

Astfel, împrejurarea că prima instanţă nu a indicat textul incident din legislaţia anterioară art. 9 din Legea nr. 16/2017 nu este de natură să lipsească de motivare hotărârea din moment ce instanţa de fond a avut în vedere, pentru întreaga perioadă vizată de inspecţia fiscală, şi alte norme care reprezintă fundamentul nemijlocit al soluţiei pronunţate: art. 44 alin. 2 Codul muncii şi art. 76 alin. 2 lit. k din Codul fiscal. În acelaşi timp, art. 9 din Legea nr. 16/2017 reprezintă o normă de trimitere, făcând raportare la prevederile art. 44 alin. 2 din Codul muncii, în vigoare în toate perioada relevantă soluţionării cauzei şi, în plus, anterior intrării în vigoare a Legii nr. 16/2017, prevederile art. 71 din Legea nr. 344/2006 (astfel cum a fost modificată prin OUG nr. 28/2015), aveau un conţinut identic cu art. 9 din Legea nr. 16/2017.

Curtea nu poate reţine nici contradicţia la care fac referire recurentele în considerentele instanţei de fond. Tribunalul reţine, pe de o parte, aplicabilitatea actului normativ care reglementează detaşarea salariaţilor în cadrul prestării de servicii transnaţionale, respectiv Legea nr. 16/2017, observând că art. 9 din această Lege face trimitere la art. 44 alin. 2 din Codul muncii, ceea ce exclude incidenţa în cazul detaşării transfrontaliere a prevederilor art. 44 alin. 1 din Codul muncii, care limitează perioada delegării la o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni, care se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Argumentarea Tribunalului trebuie cercetată în contextul în care este exprimată – instanţa de fond apreciază că în cazul detaşării transfrontaliere a şoferilor de transport internaţional, pornind şi de la natura activităţilor şi având în egală măsură în vedere sediul materiei (Legea nr. 16/2017) nu putem reţine incidenţa art. 44 alin. 1 Codul muncii şi aprecia nelegalitatea plăţii indemnizaţiilor pe considerentul depăşirii caracterului temporar (60 de zile) a detaşării.

În acelaşi timp, nu s-ar putea analiza existenţa unei contradicţii între considerentele primei instanţe şi argumentele reclamantei în temeiul art. 488 alin. 1 pct. 6 Cod procedură civilă, deoarece cazul de casare este limitat la contradicţiile în raţionamentul propriu instanţei şi, în plus, instanţei îi revine obligaţia să aplice legea la situaţia de fapt şi de drept pe care o constată, indiferent de interpretarea sau calificarea oferite de părţile cauzei.

Critica recurentei AJFP C\_\_\_\_\_\_ că prima instanţă a avut în vedere numai susţinerile reclamantei nu este susţinută, instanţa analizând constatările organelor de inspecţie fiscală, a organului de soluţionare a contestaţiei administrativ fiscale şi toate apărările formulate de ambele pârâte. Susţinerea că instanţa nu a verificat calculul diurnelor depuse în probatoriu aduce în discuţie modul de apreciere a probelor administrate, care este apanajul exclusiv al instanţei de fond şi nu se încadrează în motivele de nelegalitate prevăzute de art. 488 alin. 1 Cod procedură civilă. Totodată, în actele de inspecţie fiscală nu s-au consemnat neregularităţi în privinţa cuantumului diurnei acordate şi nici în faţa primei instanţe nu s-au propus probe în legătură cu modul de calcul al diurnelor plătite de reclamantă angajaţilor, iar lipsa rolului activ al instanţei în administrarea probatoriului nu constituie un caz de nelegalitate care să poată fi invocat prin intermediul oricăreia dintre motivele prevăzute de art. 488 alin. 1 Cod procedură civilă.

Tot în acest context, Curtea observă că în exemplele de calcul prezentate de recurentă, din care deduce „anomaliile” în stabilirea diurnelor, aceasta porneşte de la o premisă greşită, şi anume că indemnizaţia de delegare s-a achitat salariaţilor numai pentru zilele lucrate. Or, din tabelele depuse reiese să reclamanta a făcut plata diurnei în raport de zilele petrecute de salariat în străinătate, în acord de altfel cu natura indemnizaţiei de delegare, care după cum corect a reţinut prima instanţă, în temeiul normelor Legii nr. 16/2017, este un drept salarial diferit de rambursarea cheltuielilor de transport, cazare şi masă, având scopul de a recompensa efortul suplimentar generat de munca departe de casă. Inconvenientele resimţite de angajat din cauza îndepărtării de casă subzistă pe toată perioada detaşării, şi nu numai în zilele în care acesta prestează activitate.

Nu prezintă relevanţă că salariaţii au primit indemnizaţia de delegare în cuantum diferit, câtă vreme variaţia nu a fost determinată de orele lucrate, ci în funcţie de zilele petrecute în străinătate.

În ceea ce priveşte criticile fundamentate pe motivul de casare prevăzut de art. 488 alin. 1 pct. 8 Cod procedură civilă, Curtea observă că recurenta ANAF arată în mod corect că reclamanta a detaşat salariaţi de pe teritoriul Românei, situaţie care se încadrează în prevederile art. 5 alin. 2 lit. a din Legea nr. 16/2017, şi nu în ipoteza art. 9 din aceeaşi Lege, care se referă la personalul angajatorilor care efectuează operaţiuni de transport internaţional.

Cu toate că recurenta afirmă în mod corect că în cauză sunt aplicabile normele speciale vizând detaşarea transnaţională (Directiva 96/71/CEE, Legea nr. 344/2006, OUG nr. 28/2015 şi Legea nr. 16/2017), în concret nu aplică normele acestei legislaţii, ci susţine relevanţa art. 41-44Codul muncii, în sensul că delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 zile calendaristice în 12 luni şi se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice. Acest raţionament nu poate fi primit, deoarece în cazul detaşării transnaţionale (iar recurenta acceptă că situaţia de fapt din cauză confirmă o astfel de ipoteză), interesează dispoziţiile Legii nr. 344/2006 şi ale Legii nr. 16/2017, acte normative care transpun în dreptul intern Directiva 96/71/CE. Din perspectiva Legii nr. 344/2006 şi a Legii nr. 16/2017 noţiunile de delegare/detaşare nu comportă diferenţe (spre deosebire de Codul Muncii), ceea ce interesează fiind prestarea muncii în regim transfrontalier, fiind utilizată noţiunea de detaşare, noţiune autonomă conform art. 2 alin. 1 lit. d din Legea nr. 16/2017 şi art. 3 alin. 1 lit. b din Legea nr. 344/2006.

Fiind aşadar vorba de norme speciale şi având în vedere că detaşarea transnaţională este o instituţie autonomă, sunt lipsite de relevanţă trimiterile recurentelor la prevederile Codului muncii şi la caracterul limitat la 60 de zile a delegării potrivit art. 44 alin. 1 din Codul muncii. În ceea ce priveşte limitele temporale ale detaşării, prezintă relevanţă prevederile art. 2 alin. 1 lit. c „salariat detaşat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care, pe o perioadă limitată de timp, dar nu mai mult de 24 de luni, conform art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, desfăşoară muncă pe teritoriul unui stat membru, altul decât cel în care îşi are sediul angajatorul prevăzut la art. 3 lit. b), sau pe teritoriul Confederaţiei Elveţiene, pe perioada executării contractului încheiat cu angajatorul din celălalt stat membru, astfel cum este prevăzut la art. 5 alin. (2), în cadrul prestării de servicii transnaţionale”, dar şi art. 82 alin. 1 şi 2 din Legea nr. 16/2017 care prevăd că „(1) În cazul în care durata efectivă a detaşării depăşeşte 12 luni, salariaţii detaşaţi de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaţionale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, cu respectarea principiului egalităţii de tratament, suplimentar faţă de condiţiile de muncă şi de încadrare în muncă prevăzute la art. 8, de toate condiţiile de muncă şi de încadrare în muncă aplicabile care sunt stabilite în statul membru pe teritoriul căruia se desfăşoară munca prin acte cu putere de lege şi acte administrative şi/sau prin convenţii colective sau sentinţe arbitrale care au fost declarate cu aplicare generală, cu excepţia: a)procedurilor, formalităţilor şi condiţiilor de încheiere şi de încetare a contractului individual de muncă, inclusiv clauzelor de neconcurenţă; b) schemelor de pensii ocupaţionale suplimentare. (2) Perioada detaşării prevăzută la alin. (1) poate fi prelungită până la 18 luni în situaţia transmiterii de către întreprindere a unei notificări motivate la autoritatea competentă pe teritoriul statului membru unde îşi desfăşoară activitatea salariaţii detaşaţi, în condiţiile legislaţiei statului respectiv.”

Normele de mai sus susţin fără echivoc că este neconcludentă introducerea în discuţie a prevederilor art. 44 alin. 1 din Codul muncii în analiza unei situaţii de detaşare transnaţională, câtă vreme detaşarea poate fi dispusă pe o perioadă de cel mult 24 luni, cu menţiunea că în cazul în care durata efectivă a detaşării depăşeşte 12 luni (sau 18 luni dacă s-a obţinut prelungirea duratei de 12 luni), angajatorii garantează salariaţilor detaşaţi, cu respectarea principiului egalităţii de tratament, cvasitotalitatea condiţiilor de muncă şi de încadrare în muncă aplicabile acestora potrivit legislaţiei naţionale şi contractelor colective cu aplicabilitate generală.

Nu poate fi primită critica recurenţilor că prima instanţă a aplicat greşit art. 76 alin 2 lit. k Cod fiscal, text care stabileşte că regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică şi următoarelor tipuri de venituri considerate asimilate salariilor: indemnizaţii şi orice alte sume de aceeaşi natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport şi cazare primite de salariaţi pe perioada delegării/detaşării, după caz, în altă localitate, în ţară şi în străinătate, în interesul serviciului, în interesul serviciului, impozitabile doar parţial, dacă şi în măsura în care indemnizaţia ar depăşi de 2,5 ori nivelul legal pentru indemnizaţie/diurnă stabilit prin hotărâre de guvern.

Curtea observă că, în mod similar, art. 296^4 alin. 1 lit. m din vechiul Cod Fiscal (Legea nr. 571/2003), prevedea că baza lunară de calcul al contribuţiilor sociale individuale obligatorii reprezintă câştigul brut realizat din activităţi dependente, în ţară şi în străinătate care include indemnizaţiile şi orice alte sume de aceeaşi natură, primite de salariaţi pe perioada delegării şi detaşării în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depăşeşte limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului. Tot în acest context mai trebuie amintit că potrivit dispoziţiilor art. 296^15 din Legea nr. 571/2003, nu se cuprind în baza lunară a contribuţiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296^4, indemnizaţiile şi orice alte sume de aceeaşi natură, primite de salariaţi, pe perioada delegării şi detaşării în altă localitate, în ţară şi în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului

Dispoziţiile legale anterior citate au ca obiect de reglementare modalitatea specifică de impozitare a sumelor acordate pe perioada detaşării/delegării, denumite generic în practică „diurne”. În activitatea de stabilire a naturii juridice a sumelor acordate cu acest titlu, în vederea aplicării regimului fiscal corespunzător, urmează a fi avut în vedere faptul că, norma de drept fiscal nu defineşte noţiunile de delegare/detaşare ci face trimitere la sumele acordate potrivit legii pe perioada delegării/detaşării, context în care, ţinând cont de faptul că însăşi norma de trimitere face referire atât la delegarea în ţară cât şi la delegare în străinătate, urmează să stabilim norma la care se trimite în funcţie de caracterul transnaţional sau naţional al delegării/detaşării. În acest sens, reţinem că pentru calificarea sumelor primite de salariaţi pe perioada delegării/detaşării în altă localitate, în ţară, vor fi avute în vedere definiţiile şi condiţiile delegării/detaşării potrivit art. 42-46Codul Muncii.

În cazul detaşării transnaţionale, interesează dispoziţiile Legii nr. 344/2006 şi ale Legii nr. 16/2017, aceasta fiind norma la care trimite Codul fiscal în vederea stabilirii sumelor care, ofiind acordate pe perioada delegării/detaşării în străinătate, au un regim special de impozitare. ri de câte ori sunt îndeplinite condiţiile unei detaşări transnaţionale, în sensul dispoziţiilor Legii nr. 344/2006 respectiv ale Legii nr. 16/2017, iar sumele sunt acordate salariaţilor conform dispoziţiilor acestor legi, cu titlu de indemnizaţie specifică detaşării (definită de art. 1 alin. 1 lit. h din Legea nr. 16/2017, respectiv de art. 3 alin. 1 lit. e din Legea nr. 344/2006), se impune aplicarea regimului special de impozitare, prevăzut de art. 76 alin 2 lit. k Cod fiscal, respectiv art. 296^4 alin. 1 lit. m din Legea 571/2003, după caz.

O interpretare contrară ar lipsi parţial de conţinut norma fiscală, care prevede acelaşi regim de impozitare atât pentru detaşările naţionale cât şi pentru cele în străinătate şi care, astfel cum s-a arătat anterior face trimitere, pentru completare, la dispoziţiile legale care reglementează acordarea acestor sume. Şi din această perspectivă sunt lipsite de relevanţă referirile autorităţii fiscale la condiţiile şi definiţiile utilizate de Codul Muncii în materie de delegare şi detaşare, în contextul în care, în cazul detaşării transnaţionale, legislaţia specială incidentă este Legea nr. 344/2006 şi ulterior Legea nr. 16/2017, ale căror dispoziţii vor completa în mod necesar norma fiscală de trimitere.

Un argument suplimentar în acest sens este faptul că, legiuitorul a intervenit în cursul anului 2020 şi a modificat Legea nr. 16/2017, confirmând astfel caracterul acesteia de normă la care trimite Codul fiscal – astfel, în formularea actuală, art. 2 alin. 1 lit. h defineşte indemnizaţia specifică detaşării transnaţionale ca fiind „indemnizaţia destinată să asigure protecţia socială a salariaţilor acordată în vederea compensării inconvenienţelor cauzate de detaşare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obişnuit, fiindu-i aplicabil regimul fiscal prevăzut la art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare”.

În egală măsură, prezintă relevanţă faptul că Legea nr. 344/2006 dar şi Legea nr. 16/2017, transpun în dreptul intern o Directivă a Uniunii Europene, caz în care interesează interpretările date de CJUE Directivei nr. 96/71/CE dar şi actelor în legătură directă cu această Directivă. Recurenta AJFP C\_\_\_\_\_\_ invocă, la rândul ei, relevanţa jurisprudenţei CJUE, arătând că aceasta a statuat că prevederile Directivei 96/71 trebuie interpretate în sensul că diurna precum cea din litigiul din cauza C-396/13 trebuie considerată parte a salariului minim. Pornind de la această cauză, recurenta a arătat că rezultă cu evidenţă din jurisprudenţa CJUE, dar şi din practica judecătorească din România, că diurna trebuie considerată o parte a salariului.

Curtea observă că art. 11 din Legea nr. 16/2017 prevede expres că „Orice indemnizaţie specifică detaşării transnaţionale este considerate parte a salariului minim”, dispoziţii similare regăsindu-se şi în art. 9 din Legea nr. 344/2006. Dispoziţia legală anterior citată nu poate fi interpretată şi aplicată izolat de restul dispoziţiilor legale şi nici în disonanţă cu jurisprudenţa CJUE la care autoritatea fiscală face referire.

Astfel, reţinem cu prioritate că nici Legea nr. 344/2006 şi nici Legea nr. 16/2017 nu au ca obiect de reglementare modalitatea de impozitare a veniturilor obţinute de un salariat detaşat transnaţional şi nici de definire a noţiunii de „salariu minim” (aceasta rămâne definită de legislaţia şi/sau practica statului membru al Uniunii Europene, al Spaţiului Economic European sau Confederaţiei Elveţiene, pe al cărui/cărei teritoriu este detaşat salariatul.)

Prin urmare, art. 9 din Legea nr. 344/2006 respectiv art. 11 din Legea nr. 16/2017 nu pot fi baza legală a calificării unor sume acordate pe perioada de detaşare transnaţională cu titlu de indemnizaţie drept venituri din salarii cărora nu li se aplică art. 76 alin 2 lit. k Cod fiscal.

De altfel, trebuie observat că şi Codul fiscal califică sumele acordate conform 76 alin. 2 lit. k Cod fiscal drept venituri asimilate salariilor dar, prevede totodată o modalitate specifică de impozitare a acestora. La rândul său, Legea nr. 16/2017, păstrând noţiunea de indemnizaţie specifică detaşării transnaţionale o înglobează în noţiunea mai largă de venit salarial în sensul de sumă minimă ce se impune a fi primită de un salariat detaşat de pe teritoriul României în conformitate cu dispoziţiile art. 8 lit. c din Legea nr. 16/2017 în scopul precis indicat de lege, respectiv „garantarea unui nivel adecvat de protecţie a salariaţilor detaşaţi în cadrul prestării de servicii transnaţionale, în special asigurarea respectării aplicării clauzelor şi condiţiilor de încadrare în muncă şi protecţia sănătăţii şi securităţii în muncă a salariaţilor, prevăzute de legislaţia naţională” (art. 2 alin. 2 din Lege).

Noţiunea de „salariu minim” utilizată de art. 9 din Legea nr. 344/2006 şi de art. 11 din Legea nr. 16/2017 are un conţinut autonom şi nu este echivalentă cu noţiunea de salariu minim în sensul legislaţiei naţionale, incluzând şi alte venituri asimilate salariilor (cum este cazul indemnizaţiilor de detaşare care îşi păstrează această calificare). Această opţiune legislativă de înglobare a altor venituri asimilate veniturilor salariale în noţiunea de salariu minim nu are ca efect modificarea regimului propriu, special de impozitare a veniturilor asimilate (astfel cum s-a arătat anterior indemnizaţiile specifice detaşării îşi păstrează regimul propriu atât ca definire cât şi din perspectiva fiscală) tocmai în considerarea faptului că scopul acestei operaţiuni este de garantare a unui nivel adecvat de protecţie a salariaţilor detaşaţi în cadrul prestării de servicii transnaţionale şi în nici un caz de modificare a regulilor de impozitare a veniturilor asimilate veniturilor salariale. De asemenea, nu este în competenţa statului membru de trimitere să califice domeniul de aplicare al noţiunii de „salariu minim”, în considerarea propriilor reglementări.

În acest sens, reţinem ca relevante considerentele Deciziei nr. 13/2015 a CJUE pronunţate la o întrebare preliminară formulată în cadrul unui litigiu al cărui obiect principal este legat de stabilirea domeniului de aplicare al noţiunii „salariu minim”, în sensul Directivei 96/71. În paragraful 34 Curtea reţine că „Astfel, sub rezerva indicaţiilor care figurează la articolul 3 alineatul (7) al doilea paragraf din Directiva 96/71, preocuparea de a stabili care sunt elementele constitutive ale noţiunii de salariu minim în vederea aplicării directivei ţine de dreptul statului membru în care se face detaşarea, cu singura condiţie ca această definire, astfel cum rezultă din legislaţia sau din convenţiile colective naţionale relevante sau din interpretarea conferită acestora de instanţele naţionale, să nu aibă drept efect împiedicarea liberei prestări a serviciilor între statele membre”.

Analizând în continuare dacă anumite elemente de remunerare fac parte din salariul minim, Curtea a reţinut că „În ceea ce priveşte interpretarea articolului 3 din Directiva 96/71, privit în lumina articolelor 56 TFUE şi 57 TFUE, în ceea ce priveşte noţiunea de salariu minim din perspectiva suportării cheltuielilor cu tichetele de masă oferite lucrătorilor vizaţi de ESA, trebuie să se arate că oferirea acestor tichete nu se întemeiază nici pe dispoziţii ale unor acte cu putere de lege şi acte administrative ale statului membru gazdă, nici pe convenţiile colective pertinente invocate de Sähköalojen ammattiliitto, ci îşi are originea în raportul de muncă stabilit, în Polonia, între lucrătorii detaşaţi şi ESA, angajatorul lor. În plus, asemenea plăţii alocaţiilor acordate în vederea compensării cheltuielilor cu cazarea, aceste alocaţii sunt plătite cu titlu de compensaţie pentru costul vieţii suportat în mod efectiv de lucrători ca urmare a detaşării lor. Prin urmare, din însuşi modul de redactare a articolului 3 alineatele (1) şi (7) din Directiva 96/71 reiese cu claritate că alocaţiile respective nu trebuie considerate parte a salariului minim, în sensul articolului 3 din această directivă.”

Jurisprudenţa anterior citată confirmă, pe de o parte, faptul că noţiunea de „salariu minim” se analizează în contextul aplicării Directivei nr. 96/71 şi în considerarea obiectivului acesteia – „tinde să asigure o concurenţă loială între întreprinderile naţionale şi întreprinderile care efectuează o prestare de servicii transnaţională, întrucât impune acestora din urmă să recunoască lucrătorilor lor, în ceea ce priveşte o listă limitată cu aspecte, condiţiile de muncă şi de încadrare în muncă stabilite în statul membru gazdă. Pe de altă parte, această dispoziţie urmăreşte să asigure lucrătorilor detaşaţi aplicarea normelor de protecţie minimă din statul membru gazdă în ceea ce priveşte condiţiile de muncă şi de încadrare în muncă referitoare la aspectele menţionate pe perioada în care efectuează o muncă temporară pe teritoriul statului membru respectiv ” (Hotărârea în cauza C-341/05 Laval un Partneri, punctele 74 şi 76).

Pe de altă parte, din analiza punctuală realizată de CJUE, a elementelor de remunerare, pentru a stabili dacă acestea fac parte din salariul minim, rezultă cu evidenţă că noţiunea de „salariu minim” utilizată de Directivă şi implicit de Legea nr. 16/2017 nu are sensul de venit din salarii impozabil cu excluderea art. 76 alin. 2 lit. k Cod fiscal – acesta putând conţine elemente care din punct de vedere fiscal sunt asimilate veniturilor salariale şi au regim propriu de impozitare, cum este cazul indemnizaţiilor specifice detaşării.

O confirmare a faptului că noţiunea de salariu minim utilizată de Directivă nu are sensul aceleiaşi noţiuni din legislaţia internă (consecinţa fiind că elementele componente ale salariului minim în sensul Directivei nu au automat regimul fiscal al veniturilor din salarii) este şi modificarea Directivei prin Directiva (UE) 2018/957 fapt ce a determinat totodată modificarea Legii nr. 16/2017.

În paragraful 18 al expunerii de motive din Directiva (UE) 2018/957 se arată că „Atunci când se compară remuneraţia plătită unui lucrător detaşat şi remuneraţia cuvenită în conformitate cu dreptul intern şi/sau practicile naţionale ale statului membru gazdă, ar trebui să se ţină seama de suma brută a remuneraţiei. Ar trebui comparate sumele totale brute ale remuneraţiei, mai degrabă decât elementele constitutive individuale ale remuneraţiei care devin obligatorii astfel cum se prevede în prezenta directivă. Cu excepţia cazului în care indemnizaţiile specifice detaşării vizează cheltuielile efectiv generate de detaşare, precum cheltuielile de transport, cazare şi masă, acestea ar trebui să fie considerate parte a remuneraţiei şi ar trebui să se ţină seama de astfel de indemnizaţii în scopul comparării sumelor totale brute ale remuneraţiei.”

Înlocuirea noţiunii de salariu minim cu cea de remuneraţie brută pe de o parte înlătură orice echivoc cu privire la caracterul autonom al noţiunilor, iar pe de altă parte, referirea expresă la cuantumul brut al remuneraţiei exclude aplicarea acestor noţiuni pentru a determina regimul de impozitare aplicabil. S-a apreciat că obiectivul Directivei, de a asigura lucrătorilor detaşaţi aplicarea normelor de protecţie minimă, este atins în contextul comparării remuneraţiei brute acordate angajaţilor detaşaţi. Modalitatea de impozitare a acestor sume nu face obiectul domeniului de aplicare al Directivei şi în consecinţă nu poate fi utilizată sintagma din art. 11 din Legea 16/2017 (art. 3 alineat 7 din Directivă) pentru a stabili regimul fiscal al sumelor acordate în considerarea acestor dispoziţii.

De remarcat faptul că Directiva de modificare a fost atacată cu acţiune în anulare în cauza C 620/18 motivat de faptul că directiva este contrară articolului 153 alineatul (5) TFUE, care exclude reglementarea remunerării muncii salariate din sfera de competenţă a legiuitorului Uniunii. Acţiunea a fost respinsă în considerarea faptului că, alegerea de a acorda o asemenea protecţie sporită (raportarea la remuneraţia brută) nu poate să pună la îndoială posibilitatea salariului minim al statului membru gazdă de a garanta obiectivul de protecţie a lucrătorilor, ci, dimpotrivă, ţine de larga putere de apreciere a legiuitorului Uniunii”.

În cazul dedus judecăţii, este necontestat faptul că salariaţilor intimatei li se aplică dispoziţiile naţionale în vederea stabilirii obligaţiilor fiscale aferente veniturilor obţinute pe perioada detaşării transnaţionale însă este lipsit de suport legal ca în activitatea de definire/calificare a veniturilor obţinute (cu consecinţe din punct de vedere fiscal) să fie utilizate noţiuni juridice care nu au ca obiect de reglementare calificarea din punct de vedere fiscal a veniturilor. Din moment ce reglementarea remunerării muncii salariate dar şi modalitatea de impozitare a veniturilor din salarii este exclusă din sfera de competenţă a legiuitorului Uniunii, consecvenţa ne obligă să acceptăm că referirile la salariul minim pe economie, din Directiva nr. 96/71 şi legislaţia naţională de transpunere, nu pot avea consecinţe din punct de vedere fiscal.

În consecinţă, în aplicarea dispoziţiilor naţionale privind impozitarea veniturilor din salarii şi asimilate salariilor, nu pot fi excluse de la aplicare prevederilor art. 76 alin. 2 lit. k din Legea nr. 227/2015 pe considerentul că sumele obţinute cu titlu de indemnizaţie de detaşare transnaţională sunt parte a salariului minim. De asemenea, pentru toate motivele de mai sus, nu poate fi primită nici susţinerea AJFP C\_\_\_\_\_\_ că sumele de bani în cauză nu \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ aplicare al art. 76 alin. 2 lit. k, fiind orice alte câştiguri în bani, în sensul art. 55 alin. 1 lit. k din Codul fiscal (2003) şi pct. 78 lit. a din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (2003). Afirmaţia aceleiaşi recurente că fiind vorba de sume care au scop compensarea muncii la distanţă li se aplică aceleaşi reguli fiind asimilate salariilor şi impozitate în acelaşi mod ignoră că diurna acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detaşare \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ al căror regim fiscal este expres reglementat de art. 76 alin 2 lit. k Cod fiscal.

În ceea ce priveşte referirea recurentei AJFP C\_\_\_\_\_\_ la soluţiile de practică judecătorească, Curtea reaminteşte că acestea nu constituie izvor de drept (nici soluţiile de speţă ale instanţei supreme, cum este Decizia nr. 547/2016), instanţele fiind chemate să soluţioneze cauzele cu care au fost învestite în numele legii.

Susţinerea recurentelor că instanţa a respins în mod neîntemeiat apărarea acesteia că nu s-au depus documente justificative din care să rezulte că indemnizaţiile au fost acordate pentru rambursarea cheltuielilor de cazare şi masă nu poate fi primită, câtă vreme reclamanta nici nu a susţinut că aceste sume ar reprezenta cheltuielilor de transport, cazare şi masă (cheltuieli care sunt de altfel integral neimpozabile conform art. 76 alin. 4 lit. h Cod fiscal) ci că reprezintă indemnizaţii specifice detaşării şi sunt parţial neimpozabile, potrivit art. 76 alin. 2 lit. k din Codul fiscal.

În ceea ce priveşte afirmaţia recurentei ANAF că reclamanta s-a comportat ca un agent de muncă temporară, astfel încât nu îi sunt aplicabile regulile generale privind activitatea de transport internaţional, Curtea a reţinut în rândurile de mai sus că, într-adevăr, nu sunt incidente prevederile art. 9 din Legea nr. 16/2017, ci ale art. 5 alin. 2 din aceeaşi Lege, care însă nu schimbă aplicabilitatea în cauză a prevederilor art. 76 alin. 2 lit. k din Codul fiscal cu privire la diurnele achitate salariaţilor de către reclamantă. În acelaşi timp, se mai impune precizarea că în raport de art. 5 alin. 2 lit. c din Lege nr. 16/2017 (art. 4 alin. 2 lit. c din Legea nr 344/2006) şi punerea la dispoziţie a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care îşi desfăşoară activitatea pe teritoriul unui stat membru este calificată detaşare transnaţională, însă în cauză organele de inspecţie fiscală nu au reţinut în fapt o astfel de situaţie, ci au constatat detaşarea de către reclamantă a propriilor angajaţi pentru efectuarea unor servici de logistică şantier în favoarea unui beneficiar din Austria – ipoteză vizată de art. 5 alin. 2 lit. b din Legea nr. 16/2017 (art. 4 alin. 2 lit. b din Legea nr. 344/2006).

Referitor la menţiunea recurentei ANAF că angajaţii detaşaţi în străinătate nu au desfăşurat activităţi în România pentru reclamantă, Curtea reţine din legislaţia privind detaşările transnaţionale că detaşarea nu este condiţionată de desfăşurarea unei activităţi în beneficiul angajatorului o perioadă de timp anterior detaşării, singura cerinţă impusă fiind existenţa unui raport de muncă, pe perioada detaşării, între salariat şi întreprinderea care face detaşarea.

În raport de cele ce preced, Curtea reţine că nu sunt incidente motivele de casare invocat de recurente, astfel încât, în baza art. 496 alin. 1 Cod procedură civilă, recursurile urmează a fi respins ca nefondate.

PENTRU ACESTE MOTIVE,ÎN NUMELE LEGII

DECIDE:

Respinge ca nefondat recursul formulat de pârâtele AGENŢIA NAŢIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ, cu sediul în Bucureşti, \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, sector 5 şi C\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_\_\_\_ C C\_\_\_\_\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_\_, cu sediul în municipiul S\_\_\_\_\_ G\_\_\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_. 9, jud. C\_\_\_\_\_\_, împotriva Sentinţei nr. 1 din 4 ianuarie 2021 pronunţată de Tribunalul Harghita, în dosarul nr. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_.

Definitivă.

Pronunţată prin punerea soluţiei la dispoziţia părţilor prin grefa instanţei, azi, 10.05.2021.

PREŞEDINTE, JUDECĂTOR, JUDECĂTOR,

M\_\_\_\_\_\_ F\_\_\_\_\_\_\_\_ C\_\_\_\_\_\_\_ M\_\_\_\_ T\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_

GREFIER,

M\_\_\_\_\_\_\_-H\_\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_\_\_\_

Red. T.A. 17.8.2021./Jud. fond: L\_\_\_\_\_ M\_\_\_\_\_

Acest document este preluat şi procesat de o aplicaţie realizată gratuit de Wolters Kluwer Romania pentru Fundatia RoLII.

Conţinutul său poate fi preluat şi utilizat cu citarea sursei: www.rolii.ro