

DECIZIA NR.17

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Inspectie Fiscala, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Prin contestatia inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice , Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala cu privire la obligatiile fiscale care se compun din:

- contributie de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- contributie pentru asigurari de sanatate retinute de la asigurati;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat contribuabilului conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa , inregistrata la A.J.F.P . conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X .

I. Prin contestatia inregistrata la AJFP , Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice și Raportul de inspectie fiscala , pe care le considera netemeinice și nelegale și solicita admiterea contestatiei și anularea actelor administrativ fiscale respectiv anularea obligatiilor fiscale din urmatoarele motive:

Societatea contestatara arata ca a fost infiintata în anul 2015, având ca obiect principal de activitate „Transporturi rutiere de marfuri” iar pentru indeplinirea obiectului de activitate a angajat personal calificat respectiv soferi autocamion de mare tonaj, incheind cu aceștia contracte individuale de munca. Activitatea societății a început să se intensifice începând cu anul 2017 atingand punctul culminant în cursul anului 2019 sens în care a încheiat câteva contracte de prestari servicii cu parteneri intracomunitari din Bulgaria, Olanda și Austria.

În concret, activitatea societății contestatare consta în prestarea de servicii de transport internațional de marfuri în interiorul Uniunii Europene, cu persoanele angajate ca soferi pe autocamioanele detinute în leasing sau în proprietate.

Arata ca, pentru munca prestata de șoferi în beneficiul societății, aceștia au fost remunerați cu salariu, iar pe perioada delegării și prestării muncii în străinătate, le-a fost achitata diurna, potrivit prevederilor HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestatara nu este de acord cu obligatiile fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și contributiile de asigurari sociale de natura salariala, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, urmare reincadrării sumelor acordate șoferilor cu titlu de diurna, în venituri de natura salariala. Pentru a stabili suplimentar aceste sume, organele de inspectie fiscala au retinut ca pe perioada verificata societatea efectuează transporturi intracomunitare de mărfuri, care au locul de incarcare și de descărcare, exclusiv în afara României.

Arata ca activitatea societății consta în tractarea pe teritoriul comunitar, cu angajați și capete de tractor proprii (detinute în leasing sau inchiriate) a unor semiremorci (sasiu+container) în funcție de comenzile furnizate de beneficiarii transporturilor; în funcție de capacitatea societății, respectiv a numărului de autocamioane disponibile, dispecerii beneficiarilor transmit societății X cursele stabilite pentru ziua următoare, cu indicarea locului de încărcare și descărcare a marfurilor.

Societatea contestatara sustine ca, în mod eronat organele de inspectie fiscala au reținut ca șoferii sunt la dispoziția beneficiarilor, relația dintre aceștia fiind intermediata de dispecerii societății care transmit șoferilor toate datele și informațiile necesare efectuării curselor.

Societatea sustine ca, acesta este punctul greșit de plecare al inspecției fiscale, pe care organele de control și-au clădit întregul eșafodaj, cu argumente și exemple care nu au nicio legătură cu realitatea economica și comerciala și nici cu realitatea juridica; sustine ca, șoferii societății sunt la dispoziția acesteia, țin legătura cu dispecerii societății care le comunica datele și informațiile legate de curse, ceea ce este un comportament absolut firesc și legal pentru buna desfășurare a relațiilor comerciale și pentru respectarea obligațiilor și angajamentelor contractuale asumate fata de parteneri.

Societatea contestatara considera constatările organelor de inspectie fiscala respectiv ca salariatii societății au desfasurat munca în sistem de detasare transnationala și ca diurnele acordate nu sunt venituri neimpozabile ci sunt venituri salariale, purtatoare de obligații fiscale ca fiind neintemeiate, din urmatoarele motive:

În primul rând, invocarea și aplicarea de către organele de control a dispozițiilor Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale încalca principiul neretroactivității legii, consacrat de art. 15 alin. (2) din

Constituția României, care stipulează ca “Legea dispune numai pentru viitor.”Sustine ca nici Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările și completările ulterioare și nici Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale nu stipulează ca aceste dispoziții se aplica sectorului transporturilor rutiere; abia începând cu data de 16 august 2020, când a intrat în vigoare Legea nr. 172/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale s-a prevăzut în mod expres la art. 1 pct. 25, faptul ca “După articolul 53 se introduce un nou articol, articolul 53¹ potrivit caruia “Prezenta legea se aplica sectorului transportului rutier în ceea ce privește detașarea conducătorilor auto din domeniul transportului rutier.

Având în vedere faptul ca organele de inspectie fiscala au aplicat dispozitiile legale pentru perioada anterioara, când legea nu prevedea acest lucru , fiind încălcat principiul neretroactivității legii, societatea contestatara sustine ca se impune admiterea contestatiei și anulara actelor administrative fiscale contestate.

În al doilea rând , societatea contestatara sustine ca se impune anulara actelor administrative fiscale deoarece activitatea desfasurata de societate intra sub incidenta prevederilor art.9 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale și chiar dacă locul de încărcare și descarcare este în afara Romaniei, respectiv într-un al stat membru, nu se poate sustine ca aceste operațiuni de transport nu sunt operațiuni de transport internațional de marfuri; niciun text legal nu definește operațiunea de transport internațional de marfuri ca fiind operațiunea care are locul de plecare din Romania și locul de descarcare într-un alt stat membru și invers.

În lipsa unei definitii clare a operatiunii de transport internațional societatea contestatara apreciaza ca operatiunile efectuate sunt operațiuni de transport internațional , soferii societății lucrând perioade de timp limitate pe teritoriul statelor membre, fapt constatat și de organele de inspectie fiscala.

În aceste condiții societatea contestatara sustine ca salariatul delegat are dreptul , în conformitate cu prevederile art 44 alin. (2) din Codul muncii, la plata cheltuielilor de transport și de cazare, și mai mult decât atât, beneficiază de o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege; sustine ca detasarea unui salariat se poate face pe baza unui act de detasare în care se prevede în mod expres faptul detasarii, după cum se specifica și la art.76 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.În lipsa unui act de detasare, societatea aprecieaza ca sumele acordate soferilor cu titlu de diurna se incadreaza în categoria veniturilor neimpozabile reglementate de prevederile art.76 alin.(4) lit.h) din Codul Fiscal precum și limita plafonului neimpozabil prevăzut de art.76 alin.(4) lit.k) din același act normativ.

Considera ca neintemeiata susținerea organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca pentru sumele acordate cu titlu de diurna nu sunt incidente prevederile art. 76 alin.(4) lit. h) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile HG nr. 518/1995 pe motiv ca lipsesc condițiile de baza aplicabile; caracterul ocazional, excepțional al misiunilor, respectiv caracterul substitutiv a sumelor primite prin faptul ca, angajatorul în loc sa acopere în mod direct unele cheltuieli direct legate de deplasare (masa, cazare,transport) asigura o suma forfetara pentru compensarea inconvenientului creat prin prezenta în strainatate.

Societatea contestatara, făcând referire la dispozițiile art.44 alin.(1) din Codul muncii, susține ca delegarea nu poate avea caracter ocazional, așa cum eronat a considerat organul de inspecție fiscală atâta timp cât aceasta se poate prelungi cu perioade succesive de maximum 60 zile cu acordul salariatului. Arată ca salariații societății au fost de acord cu delegarea lor pe teritoriul comunitar, acord care se desprinde din faptul achitării diurnelor cât și din faptul că împotriva societății nu s-a făcut nicio sesizare la Inspectoratul Teritorial de Muncă referitoare la nerespectarea dispozițiilor legale privind detașarea.

Arată ca, în cazul profesiei de șofer nu poate fi vorba de caracterul ocazional al delegărilor deoarece șoferul fiind un lucrător mobil, se diferențiază de restul lucrătorilor; invocă dispozițiile art.2 și art.3 lit.d) din Directiva nr.2002/15/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind organizarea timpului de lucru al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier și prevederile art. 3 lit. d) din HG nr. 38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier din care rezultă că munca de șofer implică prin definiție multe deplasări, care obligă anagajatorul la plata indemnizației de delegare.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate, societatea arată că în conformitate cu dispozițiile art. 157 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, o reprezintă câștigul brut care include indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit respectiv 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice.

Societatea contestatara, consideră ca, atata timp cât societatea a respectat dispozițiile legale, iar diurnele acordate șoferilor s-au încadrat în plafonul neimpozabil, în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar contribuții sociale obligatorii; doar dacă cuantumul diurnelor acordate șoferilor ar fi depășit plafonul neimpozabil, atunci organul fiscal ar fi fost îndreptățit să reconsidere diurna ca fiind salariu și astfel să stabilească obligațiile fiscale aferente, pentru suma care depășea plafonul.

Cât timp reîncadrarea activității și a sumelor acordate cu titlu de diurna a fost făcută eronat și s-a apreciat în mod nelegal că șoferii au fost detașați în cadrul unor prestări de servicii transnaționale, societatea consideră că se impun a fi înlăturate susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la incidența Directivei nr. 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, a Directivei nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și ale Regulamentului sau de punere în aplicare nr. 987/2009, precum și ale Regulamentului CE nr. 1408/71.

Pentru motivele de fapt și de drept arătate mai sus, societatea contestatara solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală pe care le consideră netemeinice și nelegale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din

cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice -Inspectie fiscala au stabilit in sarcina Societații X obligatii fiscale de natura salariala care se compun din:

- contributii individuale de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , cu privire la obligatiile fiscale, contestate de societate, rezulta:

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, societatea desfășoară activitate de transport rutier de marfuri în spațiul comunitar , către diversi parteneri externi din Bulgaria, Olanda, Austria.

In vederea desfașurarii activitatii de transport intracomunitar de mărfuri, Societatea X utilizează mijloace de transport (cap tractor), in baza unor contracte de leasing financiar si operațional, incheiate fie cu parteneri interni , fie cu parteneri intracomunitari.

Referitor la remorcile (sasiurile), utilizate de societate s-a constatat ca, acestea au fost inchiriate sau achizitionate de la partenerii intracomunitari.

Pentru realizarea obiectului de activitate, societatea a angajat personal calificat, in funcția de șofer autocamion de mare tonaj ; pe perioada verificata societatea inregistra un numar de 60 salariati incadrati în funcția de șofer autocamion, asistent manager, agent transporturi sau șef coloana auto.

Din informațiile rezultate din contractele individuale de munca și modul de evidentiere în contabilitate a operatiunilor legate de salarizarea personalului, organele de inspectie fiscala au constatat ca salariatii incadrati în funcție de șofer autocamion sunt remunerati cu salariul minim brut pe economie (2.230 lei) aferent numarului de zile lucratoare din luna și cu sume de bani cu titlu de diurna, în cuantum de aproximativ 70 euro/zi aferente timpului afectat delegarilor în spațiul comunitar.

Urmare analizarii contractelor individuale de munca, încheiate de societate cu angajații, care au calitatea de șofer autocamion, organele de inspectie fiscala au consemnat următoarele aspecte:

-obiectul contractului: prestarea activitatii contra unui salariu conform fisei postului;

-durata contractului: perioada nedeterminată;

-locul de muncă: activitatea se desfasoara la sediul societății, la punctele de lucru ale acesteia si la locul stabilit între angajator si clienții acestuia;

-felul muncii - șofer autocamion (mașina de mare tonaj);

-durata muncii: 8 ore/zi, 40 ore/saptamana, programul de lucru fiind de la 09-17, programul de lucru se poate modifica în condițiile regulamentului intern/contractului colectiv de munca;

-salarizare: salariul de baza brut lunar, la nivelul salariului minim brut pe economie stabilit în plata, 2.230 lei, pentru perioada verificata.

Pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, contractele individuale de munca incheiate cu salariatii incadrati ca șofer autocamion nu conțin date referitoare la acordarea de diurne.

Din informațiile rezultate din contractele individuale de munca și modul de evidentiere în contabilitate a operațiunilor rezultate din contractele individuale de munca și modul de evidentiere în contabilitate a operațiunilor legate de salarizarea personalului, organele de inspecție fiscală au constatat că salariații încadrați în funcția de șofer autocamion sunt remunerați astfel:

- cu salariul minim brut pe economie(2.230 lei) aferent numărului de zile lucrătoare din luna;

- cu sume de bani cu titlu de diurna tratate drept venituri neimpozabile din punct de vedere al impozitului pe salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii;

Organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de bani acordate șoferilor cu titlu de diurna sunt înregistrate în evidențele contabile în analiticul contului 625"Cheltuieli cu deplasări, detasări și transferari"; pe perioada 01.01.2020-31.08.2020 societatea a achitat salariilor cu titlu de diurna suma totală de ...

Din analiza modului de desfășurare a activității de transport rutier de măfuri, în cazul societății X s-a constatat:

- societatea efectuează transporturi intracomunitare de mărfuri, care au locul de încărcare și descărcare, în afara României;

- activitatea societății constă în tractarea pe teritoriul comunitar, cu angajați și capete tractor proprii (leasing, chirie) a unor semiremorci în funcție de comenzile furnizate de beneficiarii transporturilor;

- dispecerii beneficiarilor, transmit societății X, cursele stabilite pentru următoarea zi cu indicarea locului de încărcare și descărcare a mărfurilor, de unde rezultă că șoferii sunt la dispoziția beneficiarilor, relația dintre aceștia fiind intermediată de către dispecerii societății X care transmit șoferilor, toate datele și informațiile, necesare efectuării curselor;

- facturile de transport emise de contribuabil, au anexate situații întocmite de către beneficiarii serviciilor de transport, prin care sunt indicate mijloacele de transport utilizate, cursele efectuate, perioada etc.

- întregul parc auto al societății, autocamioane și semiremorci (tiruri) funcționale, sunt în permanență plecate în afara României în țări din comunitate, în principal în Olanda.

- în perioada suspusă verificării, societatea X a efectuat curse interne de transport în procent nesemnificativ raportat la volumul activității.

- în ceea ce privește șoferii, aceștia își desfășoară activitatea exclusiv pe teritoriul comunitar, realizând transporturi de marfă care au locul de încărcare și descărcare în afara României. În general, fiecare șofer conduce în Comunitate fie o perioadă de 9 săptămâni cu 3 săptămâni pauză, fie 6 săptămâni, cu 2 săptămâni de pauză (concediu de odihnă, sau zile libere, aferente orelor lucrate suplimentar).

- pentru a putea asigura transportul șoferilor în comunitate acolo unde se afla capetele tractor, societatea deține mai multe microbuze de transport persoane care fac curse regulate, către Olanda.

- la data încheierii contractului individual de munca șoferul este instiintat despre locul de desfășurare a activității (în Comunitate), ce mașină va prelua și locul unde aceasta este situată, dar nu și care sunt cursele pe care le va efectua;

- pe perioada în care șoferul are mașina în gestiune, acesta se consideră ca fiind la muncă și primește diurna, pentru fiecare zi indiferent dacă este sau nu în cursă, cuantumul acesteia fiind de aproximativ 70 euro/zi.

-evidenta activitatii desfășurate de soferi referitoare la orele lucrate, ore de conducere, timp staționare, etc. este efectuată pe baza cardurilor tahograf, a aparatelor tahograf instalate pe capetele tractor, precum și a programului informatic de gestiune ale acestora, informații care stau la baza calculului diurnelor acordate.

Raportat la modul de desfășurare a activitatii descris mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza modului de încadrare din punct de vedere contabil și fiscal a sumelor de bani acordate cu titlu de diurna salariaților, în condițiile prevăzute de legislația fiscală națională (Legea 227/2015 privind Codul fiscal, Legea 53/2003 privind Codul muncii, Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale) și legislația comunitară (Regulamentul (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr. 987/2009 și Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că șoferii, angajații Societății X, sunt remunerați în fapt cu salariul minim pe economie în plata din România în baza căruia se retine impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, la care se adaugă sumele acordate cu titlu de diurna externă, înregistrate ca neimpozabile în sensul impozitului pe venit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada în care prestează servicii de transport în spațiul comunitar, șoferii societății X, încasează un venit mediu net în concordanță cu venitul minim pe ramură, acordat în țările din Comunitate.

Diferența o face faptul că, impozitarea veniturilor achitate șoferilor de către societatea contestată nu se realizează la întreaga valoare, ci doar la salariul minim acordat în România, fapt care contravine prevederilor Legii nr.16/2017 și Directivei 96/71/CE a Parlamentului European.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiază personalul detașat din punct de vedere al contribuțiilor sociale obligatorii, sunt aplicabile prevederile Regulamentului (CE)nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr. 987/2009.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că angajații societății X nu îndeplinesc condițiile de delegare, detașare prevăzute de legislația internă iar sumele de bani acordate angajaților cu titlu de diurna, nu pot îndeplini calitatea de indemnizație de delegare/detașare, înregistrată de către contribuabilul drept neimpozabilă din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii.

Referitor la angajații societății având funcția de manager și coordonator transport, care nu au calitatea de șoferi, s-a constatat că și aceștia încasează sume de bani cu titlu de diurna neimpozabilă.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății documente în vederea justificării diurnelor acordate celor doi salariați, însă în timpul controlului nu au fost prezentate documente în acest sens.

Intrucât nu au fost prezentate documente care să justifice, ca sumele de bani achitate celor doi angajați, au fost acordate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru delegare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare și masă, în conformitate cu prevederile art. 76. alin.(1) din Legea nr.227/2015 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aceste sume reprezintă venituri de natură salariale.

Având în vedere constatările efectuate, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art. 7 și art.14 din același act normativ, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea sumelor plătite angajaților cu titlu de diurnă, drept venituri de natură salarială astfel cum sunt acestea definite la art. 76 din Codul fiscal.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea bazei impozabile prin procedeul sutei micșorate pornind de la suma netă platită salariaților cu titlu de diurnă și au stabilit venituri brute suplimentare de natură salarială pentru care au fost recalculat contribuțiile sociale obligatorii și impozitul pe veniturile din salarii, datorate bugetului de stat, astfel:

-Pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată suma de ...cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor asupra bazei impozabile determinată urmând deduceri din veniturile brute realizate a contribuțiilor sociale individuale, în conformitate cu prevederile, art.76 și art. 78. alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

-Pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată suma de... cu titlu de contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați asupra bazei impozabile reprezentând fond de salarii determinat suplimentar de organele de inspecție fiscală urmând reintregirii acestuia cu sumele nete plătite de societate cu titlu de diurnă angajaților care au desfășurat activitate în afara României.

Contribuțiile individuale de asigurări sociale reținute de la asigurați au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.136 lit.a) și art.137 alin.(1) lit.a) și art.139, art.140 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare.

-Pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată suma de ...cu titlu de contribuție individuală de asigurări sociale de sănătate reținute de la asigurați asupra bazei impozabile reprezentând fond de salarii determinat suplimentar urmând reintregirii acestuia cu sumele nete plătite de societate cu titlu de diurnă angajaților care au desfășurat activitate în afara României pe această perioadă.

Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați a fost stabilită în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) lit.a), art.156 lit.a) ,art.157 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-Pe perioada 01.01.2018-31.12.2019, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuție asiguratorie pentru muncă în cuantum de .. asupra bazei impozabile determinată urmând reintregirii fondului de salarii cu sumele nete plătite de societate cu titlu de diurnă angajaților care au desfășurat activitate , în străinătate, pe această perioadă.

Contribuția asiguratorie pentru muncă a fost stabilită în conformitate cu prevederile art.220 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

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

Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributi sociale de natura salariala, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestate de Societatea X, **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca societatea contestatara datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale stabilite cu titlu de impozit pe venituri din salarii si contributi sociale de natura salariala asupra sumelor platite salariatilor detasati in strainatate, sub denumirea de diurna, in conditiile in care sumele au fost achitate pentru activitatea desfasurata în funcție de numărul de zile efectiv lucrate, conform atributiilor de serviciu iar potrivit legii orice indemnizatie specifica detasarii transnationale este considerata parte a salariului minim.**

In fapt, urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, societatea desfășoară activitate de transport rutier de marfuri în spațiul comunitar , către diversi parteneri externi din Olanda, Bulgaria, Austria.

In vederea desfașurarii activitatii de transport intracomunitar de mărfuri, Societatea X, utilizează mijloace de transport (cap tractor), in baza unor contracte de leasing financiar si operațional, incheiate fie cu parteneri interni , fie cu parteneri intracomunitari .

In ceea ce privește remorcile (sasiurile), utilizate de societate s-a constatat ca, acestea au fost inchiriate sau achizitionate de la partenerii intracomunitari.

Pentru realizarea obiectului de activitate, societatea a angajat personal calificat, in funcția de șofer autocamion de mare tonaj ; pe perioada verificata societatea inregistra un numar de 60 salariatii incadrati în functia de șofer autocamion, asistent manager, agent transporturi sau șef coloana auto.

Din informațiile rezultate din contractele individuale de munca și modul de evidentiere în contabilitate a operatiunilor legate de salarizarea personalului s-a constatat ca salariatii incadrati în funcție de șofer autocamion sunt remunerati cu salariul minim brut pe economie (2.230 lei) aferent numarului de zile lucratoare din luna pentru care societatea X intocmeste în Romania, state de plata, calculeza contributi sociale de natura salariala și impozit pe veniturile din salarii pe care le declara și achita organului fiscal teritorial.

Totodata, s-a constatat ca pe perioada verificata societatea a achitat salariatilor și sume de bani cu titlu de diurna, în cuantum de aproximativ 70 euro/zi aferente timpului afectat delegarilor în spațiul comunitar; sumele de bani acordate soferilor cu titlu de diurna, inregistrate în evidentele contabile în analiticul contului 625"Cheltuieli cu deplasari, detasari și transferari" au fost considerate de societatea contestatara ca neimpozabile din punct de vedere al impozitului pe salarii și contributi sociale de natura salariala.

Urmare analizarii contractelor individuale de munca, încheiate de societate cu angajații, care au calitatea de șofer autocamion, documentelor prezentate de societate în timpul controlului, modului de desfășurare a activitatii de transport rutier de mafuri comunitar în raport de prevederile legale naționala (Legea 227 2015 privind Codul fiscal, Legea 53 2003 privind Codul muncii, Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale) și legislația comunitara

(Regulamentul (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială și ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr. 987/2009 și Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii), organele de inspecție fiscală au constatat că angajații societății X nu îndeplinesc condițiile de delegare prevăzute de legislația internă și comunitară iar sumele de bani acordate angajaților cu titlu de diurna, nu pot îndeplini calitatea de indemnizație de delegare, înregistrată de către contribuabilul drept neimpozabilă din punct de vedere a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii.

Referitor la angajații societății (manager, (coordonator transport) care nu au calitatea de șoferi, s-a constatat că și aceștia încasează sume de bani cu titlu de diurna neimpozabilă.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului legal al societății documente în vederea justificării diurnelor acordate celor doi salariați, însă în timpul controlului nu au fost prezentate documente în acest sens.

Intrucât nu au fost prezentate documente care să justifice, ca sumele de bani achitate celor doi angajați, au fost acordate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru delegare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare și masă, în conformitate cu prevederile art. 76 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aceste sume reprezintă venituri de natură salarială.

Având în vedere constatările efectuate, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art. 7 și art. 14 din același act normativ, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea sumelor plătite angajaților cu titlu de diurna, drept venituri de natură salarială astfel cum sunt acestea definite la art. 76 din Codul fiscal.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea bazei impozabile prin procedeu de suta micșorată pornind de la suma netă plătită salariaților cu titlu de diurna și au stabilit venituri brute suplimentare de natură salarială pentru care au fost recalculate contribuțiile sociale obligatorii și impozitul pe veniturile din salarii datorate bugetului de stat și s-a stabilit suplimentar de plată:

- impozit pe veniturile din salarii ;
- contribuție de asigurări sociale reținută de la asigurați ;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate reținută de la asigurați;
- contribuție asiguratorie pentru muncă;

În contestația formulată societatea contestată susține că, constatările organelor de inspecție fiscală sunt neîntemeiate și se impun a fi respinse, din următoarele considerente:

În primul rând, invocarea și aplicarea de către organele de control a dispozițiilor Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale încalca principiul neretroactivității legii, consacrat de art. 15 alin. (2) din Constituția României, care stipulează că "Legea dispune numai pentru viitor"; începând cu data de 16 august 2020, când a intrat în vigoare Legea nr. 172/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale s-a prevăzut în mod expres la art. I pct. 25, faptul că "După articolul 53 se introduce un nou articol, articolul 53¹ potrivit căruia "Prezenta

lege se aplica sectorului transportului rutier în ceea ce privește detașarea conducătorilor auto din domeniul transportului rutier.”

Societatea contestatara sustine ca activitatea desfasurata de societate intra sub incidenta prevederilor art.9 din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale; chiar dacă locul de încărcare și descarcare este în afara Romaniei, respectiv într-un alt stat membru, nu se poate sustine ca aceste operațiuni de transport nu sunt operațiuni de transport internațional de marfuri; niciun text legal nu definește operațiunea de transport internațional de marfuri ca fiind operațiunea care are locul de plecare din Romania și locul de descarcare într-un alt stat membru și invers.

Societatea contestatara considera ca nu se incadreaza la niciuna dintre cele 3 situații reglementate la art. 5 alin. (2) din Legea nr. 16/2017, respectiv detașare printr-un agent temporat de munca sau detașare în interiorul grupului ori detașare în temeiul unui contract de servicii iar detașarea unui salariat nu se poate face decât în baza unui act de detașare în care se prevede în mod expres faptul detașării; în caz contrar, acel salariat trebuie considerat ca este delegat, conform dispozițiilor art. 9 din Legea nr. 16/2017, beneficiind de indemnizația de delegare sau diuna, în cuantumul reglementat de HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestatara considera ca sumele acordate salariatilor ca urmare a delegării se incadreaza în plafonul neimpozabil al indemnizației de delegare prevăzut de art. 76 alin. 2 lit. k) din Codul fiscal .

De asemenea, societatea contestatara face referire la dispozițiile art.44 alin.(1) din Codul muncii și sustine ca delegarea nu poate avea caracter ocazional, așa cum eronat a considerat organul de inspectie fiscala atâta timp cât aceasta se poate prelungi cu perioade succesive de maximum 60 zile cu acordul salariatului. Arata ca salariatii societății au fost de acord cu delegarea lor pe teritoriul comunitar , acord care se desprinde din faptul achitarii diunelor cât și din faptul ca împotriva societății nu s-a făcut nicio sesizare la Inspectoratul Teritorial de Munca referitoare la nerespectarea dispozițiilor legale privind detasarea.

Considera ca, atata timp cat societatea a respectat dispozițiile legale, iar diurnele acordate șoferilor s-au incadrat în plafonul neimpozabil, în mod nelegal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii motiv pentru care solicita admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal contestat cu privire la obligatiile fiscale .

În drept, în legislația internă noțiunile de delegare, detasare sunt reglementate de Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicata, cu modificările și completările ulterioare, și anume art.43, art. 44 , art.45 și art.46 , potrivit cărora:

-art.43

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

-art.44

(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de

maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegarii nu poate constitui motiv pentru sanctionarea disciplinara a acestuia.

(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de delegare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.

-art.45

"Detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, în scopul executarii unor lucrari în interesul acestuia. În mod exceptional, prin detasare se poate modifica si felul muncii, dar numai cu consimtamântul scris al salariatului.

-art.46

(1) Detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an.

(2) În mod exceptional, perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti, din 6 în 6 luni.

(3) Salariatul poate refuza detasarea dispusa de angajatorul sau numai în mod exceptional si pentru motive personale temeinice.

(4) Salariatul detasat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de detasare, în conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil."

-art.47

"(1) Drepturile cuvenite salariatului detașat se acordă de angajatorul la care s-a dispus detașarea.

(2) Pe durata detașării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detașarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detașat."

Astfel, delegarea este o masura dispusa unilateral de catre angajator care decide asupra oportunitatii unei astfel de masuri; delegarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, fara sa existe o limita a numarului de prelungiri ori de cate ori partile convin acest lucru.

Se retine ca, pe perioada delegarii, salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si o indemnizatie de delegare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

Cu privire la detasare, potrivit prevederilor mai sus enuntate aceasta este definita ca fiind 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.

Se retine ca , detasarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult un an, iar in mod exceptional, perioada detasarii poate fi prelungita pentru motive obiective ce impun prezenta salariatului la angajatorul la care s-a dispus detasarea, cu acordul ambelor parti, din 6 in 6 luni; nu exista o limitare a numarului de prelungiri.

Pe perioada detasarii salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si la o indemnizatie de detasare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

De asemenea, se retine ca pe durata detaşării salariatul beneficiază de drepturile care îi sunt mai favorabile, fie de drepturile de la angajatorul care a dispus detaşarea, fie de drepturile de la angajatorul la care este detaşat.

La art.76 alin.(1) si (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, cu privire la suma cheltuielilor cu idemnizatia de deplasare si detasare acordata salariatilor pentru deplasari in Romania si strainatate, se prevede:

"(1)Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.

(2)Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica si urmatoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]

k) indemnizatiile si orice alte sume de aceeași natura, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detaşării, după caz, în alta localitate, în tara si în strainatate, în interesul serviciului, pentru partea care depaseste plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în tara, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizatie, prin hotarâre a Guvernului pentru personalul autoritatilor si institutiilor publice;

(ii) strainatate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurna prin hotarâre a Guvernului pentru personalul român trimis în strainatate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;”

La art.76 alin.(4) lit.h) din același act normativ se prevede:

“Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit: [...]

h) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detaşării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;”

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate , se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica rezidenta sau nerezidenta ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege.

Din prevederile legale enunțate se reține că sunt considerate asimilate salariilor indemnizațiile și orice sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detasării în altă localitate, în țară sau străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil și anume: în țară, 2,5 ori nivelul stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice; în străinătate 2,5 ori nivelul stabilit pentru diurna prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Pentru deplasările în străinătate nivelul legal stabilit pentru personalul autorităților publice este cel prevăzut de H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar în care se menționează că nivelul legal pentru Bulgaria este de 32 euro pe zi, pentru Austria și Olanda este de 35 euro pe zi; astfel nivelul neimpozabil pentru delegările/detasările în Bulgaria este de 80 euro/zi (32x2,5) iar pentru Austria și Olanda este de 87,5 euro/zi (35x2,5).

În speta, după cum arată și organul de inspecție fiscală sumele de bani acordate șoferilor cu titlu de diurna sunt de aproximativ 70 euro/zi și se încadrează în plafonul neimpozabil art.76 alin.(2) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Însă, din analiza documentelor prezentate de societate în timpul controlului, a rezultat că pe perioada 01.01.2020-31.08.2020 societatea X a desfășurat activitate de transport intracomunitar de mărfuri conform contractelor încheiate cu beneficiarii parteneri intracomunitari (peste 95%), și anume Bulgaria, Olanda, Austria.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, pe perioada verificată, societatea X a efectuat curse interne de transport în procent nesemnificativ raportat la volumul activității.

Se reține că în vederea desfășurării activității de transport intracomunitar de mărfuri conform contractelor încheiate cu beneficiarii intracomunitari, Societatea X utilizează mijloace de transport (cap tractor), în baza unor contracte de leasing financiar și operațional, încheiate fie cu parteneri interni fie cu parteneri intracomunitari.

Referitor la remorcile (șasiurile) utilizate de societate s-a constatat că acestea sunt închiriate sau achiziționate de la partenerii intracomunitari.

Pentru realizarea obiectului contractelor încheiate cu beneficiarii intracomunitari, societatea a angajat personal calificat, în funcția de șofer autocamion de mare tonaj, conform contractelor individuale de muncă; pe perioada verificată societatea înregistrează un număr mediu de 60 salariați încadrați în funcția de șoferi autocamion, asistent manager, agent transporturi sau șef coloană auto.

Se reține că, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, în timpul controlului s-a procedat la verificarea statelor de plată, informațiilor existente în REVISAL, contractelor individuale de muncă, balanțelor de verificare și fiselor analitice ale conturilor 421 "Personal - salarii datorate", 625 "Cheltuieli cu deplasări, detasări și transferări", 444 "Impozitul pe venituri de natură salariilor", 4315 "Contribuția de asigurări sociale", 4316 "Contribuția de asigurări sociale de sănătate", 436 "Contribuția asiguratorie pentru muncă".

Din analiza contractelor individuale de muncă, încheiate de societatea contestată cu angajații, care au calitate de șofer autocamion, se reține că:

-obiectul contractului: prestarea activitatii contra unui salariu conform fisei postului;

-durata contractului: perioada nedeterminată;

-locul de muncă: activitatea se desfășoară la sediul societății, la punctele de lucru ale acesteia și la locul stabilit între angajator și clienții acestuia;

-felul muncii - șofer autocamion (mașina de mare tonaj) - cod COR 833201;

-durata muncii: 8 ore/zi, 40 ore/săptămâna, programul de lucru fiind de la 09-17, programul de lucru se poate modifica în condițiile regulamentului întreprinderii/contractului colectiv de muncă;

-salarizare: salariul de bază brut lunar, la nivelul salariului minim brut pe economie stabilit în plată respectiv 2.230 lei pentru perioada verificată.

Pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, contractele individuale de muncă încheiate cu salariații încadrați ca șofer autocamion nu conțin date referitoare la acordarea de diurne.

Din informațiile rezultate din contractele individuale de muncă, modul de evidențiere în contabilitate a operațiunilor rezultate din contractele individuale de muncă, a operațiunilor legate de salarizarea personalului, se reține că salariații încadrați în funcția de șofer autocamion sunt remunerați astfel:

-cu salariul minim brut pe economie(2.230 lei) aferent numărului de zile lucrătoare din luna, pentru care societatea contestată a întocmit state de plată, a calculat reținut, declarat și virat bugetului de stat contribuțiile sociale obligatorii și impozitul pe veniturile din salarii;

-cu sume de bani cu titlu de diurnă tratate drept venituri neimpozabile din punct de vedere al impozitului pe salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii;

Se reține că sumele de bani achitate șoferilor cu titlu de diurnă, pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, au fost înregistrate în evidențele contabile în analiticul contului 625"Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări".

Cu privire la modul de desfășurare a activității de transport rutier de mărfuri, din documentele prezentate în timpul controlului și informațiile transmise de reprezentantul legal al societății prin răspuns dat la întrebările din Nota explicativă cu ocazia controlului anterior, se rețin următoarele:

-societatea efectuează transporturi intracomunitare de mărfuri, care au locul de încărcare și descărcare, în afara României;

-activitatea societății constă în tractarea pe teritoriul comunitar, cu angajați și capete tractor proprii (leasing, chirie) a unor semiremorci în funcție de comenzile furnizate de beneficiarii transporturilor;

-dispecerii beneficiarilor, transmit societății X cursele stabilite pentru următoarea zi cu indicarea locului de încărcare și descărcare a mărfurilor, de unde rezultă că șoferii sunt la dispoziția beneficiarilor, relația dintre aceștia fiind intermediată de către dispecerii societății X care transmit șoferilor, toate datele și informațiile, necesare efectuării curselor;

-facturile de transport emise de contribuabil, au anexate situații întocmite de către beneficiarii serviciilor de transport, prin care sunt indicate mijloacele de transport utilizate, cursele efectuate, perioada etc.

-întregul parc auto al societății, autocamioane și semiremorci (tiruri) funcționale, sunt în permanență plecate în afara României în țări din comunitate, în principal în Olanda.

-in perioada suspusa verificării, societatea X a efectuat curse interne de transport in procent nesemnificativ raportat la volumul activitatii.

-referitor la șoferi, aceștia isi desfășoara activitatea exclusiv pe teritoriul comunitar, realizand transporturi de marfa care au locul de încărcare si descărcare în afara României. In general, fiecare șofer conduce în Comunitate fie o perioada de 9 saptamani cu 3 săptămâni pauza, fie 6 săptămâni, cu 2 saptamani de pauza (concediu de odihna, sau zile libere, aferente orelor lucrate suplimentar).

Din informațiile transmise de reprezentantul legal al societății a rezultat ca pe perioada de pauza soferii nu desfășoară niciun fel de activitate, aceștia fie se afla în concediu de odihna, fie beneficiaza de zile libere , aferente orelor lucrate suplimentar.

-pentru a putea asigura transportul șoferilor în comunitate acolo unde se afla capetele tractor, societatea deține mai multe microbuze de transport persoane care fac curse regulate, către Olanda.

-la data încheierii contractului individual de munca șoferul este instiintat despre locul de desfășurare a activitatii (in Comunitate), ce mașina va prelua si locul unde aceasta este situata, dar nu si care sunt cursele pe care le va efectua;

-pe perioada în care șoferul are mașina în gestiune, acesta se consideră ca fiind la muncă și primește diurna;

-evidenta activitatii desfășurate de soferi referitoare la orele lucrate, ore de conducere, timp staționare, etc. este efectuată pe baza cardurilor tahograf, a aparatelor tahograf instalate pe capetele tractor, precum și a programului informatic de gestiune ale acestora, informații care stau la baza calculului diurnelor acordate.

În consecinta se reține ca, soferii societății desfășoară activitate exclusiv în Comunitate, locul lor de munca este în strainatate, în Romania având inregistrate doar contractele individuale de munca în baza cărora se reține și se achita bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii și contributiile sociale obligatorii la nivelul salariului minim pe economie.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat ca soferii angajați au avut cunoștința încă de la momentul angajarii ca munca lor se va desfasura pe teritoriul Uniunii Europene.

Din registrul general de evidenta a salariatilor rezulta ca societatea are angajați care desfășoară activitate în strainatate pe o perioada mai mare de 6 luni , aspect ce denotă faptul ca atât perioada prevazuta pentru delegare cât și cea prevazuta pentru detasare, sunt depasite.

Din informațiile prezentate de reprezentantul legal al societății și contractele incheiate cu beneficiarii intracomunitari rezulta ca soferii sunt la dispoziția beneficiarilor intracomunitari , relația dintre aceștia fiind intermediata de către dispecerii societății X care asigura comunicarea datelor și informațiilor necesare efectuării curselor.

Se reține ca, cursele soferilor sunt stabilite de partenerii intracomunitari , care comunica societății X datele și informațiile privind transporturile ce urmeza sa aibă loc în ziua următoare; întreg parcul auto al societății (autocamioane și semiremorci) se afla în Comunitate, în principal în Olanda, revenirea în țara a capetelor de tractor se face o singura data pe an, în funcție de data expirării inspectiei tehnice periodice și doar pentru efectuarea acesteia, ulterior mașina revine în spațiul comunitar.Pentru a nu genera costuri suplimentare cu venirea în țara și ulterior revenirea în Comunitate, societatea X contracteaza de obicei, curse intracomunitare, în beneficiul unor parteneri interni.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca sumele zilnice primite de salariatii societatii, care au prestat servicii de transport intracomunitar conform contractelor incheiate de aceasta cu partenerii intracomunitari, pentru perioada in care acestia s-au aflat in misiune nu sunt menite sa acopere unele cheltuieli specifice delegarii(masa cazare, transport).

In aceste conditii se retine ca, in speta nu poate fi vorba de delegarea salariatilor in conformitate cu prevederile art.43, art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, asa cum sustine societatea contestatara in contestatia formulata; potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului de munca insa in speta salariatii societatii contestatara au avut locul de munca in strainatate si au primit salariul minim in Romania si diurne externe.

Pentru a putea vorbi de delegarea/detasarea personalul angajat al Societatii X in strainatate, acesta trebuia sa desfășoare activitate in Romania, avand in vedere ca, potrivit Codului muncii, delegarea presupuse exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat a unor sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca, ori in cazul soferilor angajati ai societatii contestatara, locul de munca este in strainatate cu atat mai mult cu cat mijloacele de transport auto ale societatii se gasesc in strainatate, locul gararii acestora si plecarii in curse fiind in general in Olanda si niciodata Romania.

Se retine astfel ca, societatea contestatara a aplicat eronat prevederile art.43, art.44 din Codul muncii, transformand caracterul temporar al delegarii intr-o situatie permanenta, fiind denaturata in totalitate notiunea de delegare asa cum a fost gandita de legiuitor pentru ca astfel salariatii s-ar afla intr-o "delegare permanenta".

Prin urmare, pentru suma achitata angajatilor cu titlu de diurna urmare delegarii in strainatate nu sunt incidente prevederile art.76 alin.(4) lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, asa cum sustine societatea contestatara. Dupa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, in speta lipseste caracterul ocazional, exceptional al misiunilor, respectiv caracterul substitutiv al sumelor primite prin faptul ca angajatorul in loc sa acopere in mod direct, unele cheltuieli legate de deplasare asigura o suma forfetara pentru acoperirea acestora.

În concluzie, având în vedere ca X, pe perioada verificata, desfășoară activitate de transport de marfuri numai în Comunitate, conform contractelor de transport incheiate cu beneficiarii intracomunitari din Bulgaria, Austria și Olanda cu mijloacele de transport auto proprii(inchiriate, leasing) care sunt garate, în principal, în Olanda și soferii angajati în Romania cu salariu minim pe economie, conform contractelor individuale de munca iar pe perioada delegarii/detasarii în strainatate aceștia primesc indemnizatie de delegare(diurna) conform Codului muncii în limita prevazuta de H.G. nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, nu poate fi vorba de delegarea/detasarea salariatilor proprii in temeiul prevederilor din Codul muncii.

In aceste conditii, se retine ca in speta este vorba de detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale iar regulile sunt stabilite de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii transpusa in legislatia nationala

prin Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor în cadrul prestarii de servicii transnationale .

Potrivit art.1 din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii:

“(1) Prezenta directiva se aplica intreprinderilor infiintate intr-un stat membru care, in cadrul prestarii de servicii transnationale , detaseaza lucratori, conform alin.(3) pe teritoriul unui stat membru.[...]

(3)Prezenta directiva se aplica in masura in care intreprinderile mentionate la alin.(1) iau una din urmatoarele masuri:

(a) detasarea unui lucrator in numele intreprinderii sau sub coordonarea acesteia , pe teritoriul unui stat membru in cadrul unui contract incheiat intre intreprinderea care face detasarile si destinatarul prestarii de servicii care isi desfasoara activitatea in statul membru respectiv daca exista un raport de munca intre intreprinderea care face detasarea si lucrator pe perioada detasarii sau

(b)detasarea unui lucrator pe teritoriul unui stat membru la o unitate sau intreprindere care apartine grupului, daca exista un raport de munca intre intreprinderea care face detasarea si lucrator pe perioada detasarii sau

(c)detasarea, in calitate de intreprindere cu incadrare in munca temporara sau intreprindere care a pus la dispozitie un lucrator, a unui lucrator la o intreprindere utilizatoare infiintata sau care isi desfasoara activitatea pe teritoriul unui stat membru , daca exista un raport de munca intre intreprinderea cu incadrare in munca temporara sau intreprinderea care a pus la dispozitie lucratorul si lucrator pe perioada detasarii.”

In intelesul art.2 din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European si Consiliului privind detasarea lucratorilor in cadrul prestarii transnationale de servicii *“prin lucrator detasat se intelege un lucrator care pe o perioada limitata isi desfasoara munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel in care lucreaza in mod normal.”*

Directiva 96/71/CE nu stabileste o durata minima sau maxima a detasarii in cadrul prestarii de servicii transnationale ci specifica doar faptul ca aceasta perioada este limitata.

In ceea ce priveste legislatia nationala,potrivit art.2 lit.c) din Legea nr.16/2017 privind detasarea salariatilor in cadrul prestarii de servicii transnationale:

“salariat detasat de pe teritoriul României - salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucreaza în România, dar care este trimis sa lucreze pentru o perioada de timp limitat pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederaiei Elveiene, atunci când angajatorul ia una dintre masurile prevazute la art. 5 alin. (2);

iar la art.5 alin.(2) din acelasi act normativ se prevede:

“(2) Prezenta lege se aplică în situația în care întreprinderile prevăzute la art. 3 lit. b) iau decizia punerii în aplicare a uneia dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

“a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține ca legiuitorul definește salariatul detașat de pe teritoriul României ca fiind salariatul unui angajator stabilit în România care în mod normal lucrează în România, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă limitată de timp pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, atunci când angajatorul detașează salariatul cu care are încheiat un raport de muncă, de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, cum este și cauza în speta.

În înțelesul Directivei 96/71/CE, lucrătorul detașat în cadrul prestării de servicii transnaționale, este lucrătorul care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal.

Coreland dispozițiile Codului muncii și legislația privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale rezultă ca Societatea X își delegă angajații însă noțiunea de delegare utilizată în dreptul intern îi corespunde cea de detașare transnațională cum este ea definită de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării transnaționale de servicii și Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale .

Cu privire la detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii -soferi de transport internațional rutier în raport de prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării transnaționale de servicii, s-a pronunțat și Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin Hotărârea emisă în cauza C-815/2018, în sensul ca:

„1) Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii trebuie interpretată în sensul că aceasta este aplicabilă prestărilor de servicii transnaționale în sectorul transportului rutier.

2) Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că un lucrător care desfășoară o activitate de șofer în sectorul transportului rutier internațional, în cadrul unui contract charter între întreprinderea care îl angajează, stabilită într-un stat membru, și o întreprindere care este situată într-un stat membru diferit de cel în care persoana interesată lucrează în mod normal, este un lucrător detașat pe teritoriul unui stat membru în sensul acestor dispoziții în cazul în care desfășurarea muncii sale

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

prezintă, pe perioada limitată în cauză, o legătură suficientă cu acest teritoriu. Existența unei astfel de legături este stabilită în cadrul unei aprecieri globale a unor elemente cum sunt natura activităților desfășurate de lucrătorul în cauză pe teritoriul respectiv, gradul de intensitate a legăturii activităților acestui lucrător cu teritoriul fiecărui stat membru în care își desfășoară activitatea, precum și partea pe care respectivele activități pe aceste teritorii o reprezintă în ansamblul serviciului de transport.

Faptul că un șofer de transport internațional care a fost pus de către o întreprindere stabilită într-un stat membru la dispoziția unei întreprinderi stabilite într-un alt stat membru primește instrucțiunile inerente misiunilor sale, le începe sau le încheie la sediul acestei a doua întreprinderi nu este suficient în sine pentru a considera că șoferul menționat a fost detașat pe teritoriul acestui alt stat membru în sensul Directivei 96/71, din moment ce desfășurarea muncii șoferului respectiv nu prezintă, pe baza altor factori, o legătură suficientă cu acest teritoriu.

3) Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că existența unei legături de grup între întreprinderile care sunt părți la contractul de punere la dispoziție de lucrători nu este, ca atare, relevantă pentru a aprecia existența unei detașări a lucrătorilor.

4) Articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că un lucrător care desfășoară o activitate de șofer în sectorul transportului rutier și care, în cadrul unui contract charter între întreprinderea care îl angajează, stabilită într-un stat membru, și o întreprindere situată în alt stat membru, desfășoară operațiuni de cabotaj pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal trebuie, în principiu, să fie considerat detașat pe teritoriul statului membru în care se efectuează aceste operațiuni. Durata operațiunii de cabotaj este un element lipsit de relevanță pentru aprecierea existenței unei astfel de detașări, fără a se aduce atingere aplicării eventuale a articolului 3 alineatul (3) din această directivă.

5) Articolul 3 alineatele (1) și (8) din Directiva 96/71 trebuie interpretat în sensul că problema dacă o convenție colectivă a fost declarată de generală aplicare trebuie apreciată prin raportare la dreptul național aplicabil. Corespunde noțiunii vizate de aceste dispoziții o convenție colectivă de muncă ce nu a fost declarată de generală aplicare, dar a cărei respectare condiționează, pentru întreprinderile care intră sub incidența sa, scutirea de la aplicarea unei alte convenții colective de muncă declarate, în ceea ce o privește, de generală aplicare și ale cărei dispoziții sunt în esență identice cu cele ale acestei alte convenții colective de muncă.”

Din considerentele Hotărîrii Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C815/2018, se retin următoarele:

30 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 96/71 trebuie interpretată în sensul că aceasta este aplicabilă prestărilor de servicii transnaționale în sectorul transportului rutier.

31 Astfel cum rezultă din articolul 1 alineatele (1) și (3) din Directiva 96/71 interpretat în lumina considerentului (4) al acesteia, această directivă se aplică întreprinderilor stabilite într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnaționale care poate lua fie forma executării lucrărilor de către o întreprindere în nume propriu sau în coordonarea sa, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea respectivă și destinatarul prestării de servicii, fie forma punerii la

dispoziție de lucrători în vederea utilizării lor de către o întreprindere, în cadrul unui contract public sau privat, detașează lucrători pe teritoriul unui stat membru.

32 În ceea ce privește articolul 1 alineatul (2) din Directiva 96/71, el nu exclude din domeniul de aplicare al acesteia decât prestările de servicii care implică personalul navigant din cadrul marinei comerciale.

33 Rezultă că, exceptând aceste din urmă prestări, directiva menționată se aplică, în principiu, oricărei prestări de servicii transnaționale care implică o detașare a lucrătorilor, indiferent de sectorul economic căruia îi corespunde o astfel de prestare, inclusiv, prin urmare, în sectorul transportului rutier.

34 Această interpretare este confirmată de articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71, care definește noțiunea de „lucrător detașat” în sensul acestei directive ca incluzând „un lucrător” care efectuează, pe o perioadă limitată, o muncă pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal, fără ca dispoziția menționată să facă referire la vreo restricție în ceea ce privește sectorul de activitate a acestui lucrător. ”

35 Aplicabilitatea Directivei 96/71 la sectorul transportului rutier este confirmată în mod expres de alte acte ale dreptului Uniunii, cum sunt Directiva 2014/67, al cărei articol 9 alineatul (1) litera (b) identifică, printre cerințele administrative și măsurile de control necesare pentru a asigura monitorizarea eficace a respectării obligațiilor prevăzute în special în Directiva 96/71, măsuri care vizează în mod specific „lucrătorii mobili din sectorul transporturilor” și Directiva 2020/1057, al cărei considerent (7) precizează că dispozițiile privind detașarea lucrătorilor prevăzute de Directiva 96/71 „se aplică sectorului transportului rutier”.[...]

38 Cu toate acestea, este necesar să se arate că Directiva 96/71 are, astfel cum s-a subliniat la punctul 33 din prezenta hotărâre, o aplicabilitate generală. În plus, după cum reiese din considerentul (1) al acesteia, directiva menționată urmărește eliminarea între statele membre a obstacolelor în calea liberei circulații a persoanelor și a serviciilor și prevede, în considerentul (5), că necesitatea de a promova prestarea de servicii transnaționale trebuie să fie realizată în cadrul unor condiții de concurență loială și al unor măsuri care să garanteze respectarea drepturilor lucrătorilor.

39 Spre deosebire, de exemplu, de Regulamentul nr. 1072/2009, care, în sensul principiului „licenței comunitare” consacrat la articolele 3 și 4, cuprinde un ansamblu de „norme comune aplicabile transporturilor internaționale, efectuate dinspre sau către teritoriul unui stat membru ori prin traversarea teritoriului unuia sau mai multor state membre”, precum și de „condiții de admitere a transportatorilor nerezidenți pentru a efectua transporturi naționale într-un stat membru” în sensul articolului 91 alineatul (1) literele (a) și (b) TFUE [a se vedea în acest sens Avizul 2/15 (Acordul de liber schimb cu Singapore) din 16 mai 2017, EU:C:2017:376, punctul 208], Directiva 96/71 nu urmărește, așadar, să pună în aplicare o politică comună în materie de transporturi în sensul acestui articol 91. Ea nu cuprinde nici „măsuri care permit îmbunătățirea siguranței transporturilor” sau „dispoziții utile” în materie de transporturi în sensul articolului 91 alineatul (1) literele (c) și (d) TFUE.

40 Din ceea ce precedă rezultă că faptul că Directiva 96/71 se întemeiază pe dispozițiile Tratatului CE referitoare la libera prestare a serviciilor fără ca temeiul său juridic să cuprindă, în plus, dispoziții referitoare la transporturi nu poate exclude din domeniul său de aplicare prestările de servicii transnaționale în sectorul activităților de transport rutier, în special de mărfuri.

41 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că Directiva 96/71 trebuie interpretată în sensul că aceasta este aplicabilă prestărilor de servicii transnaționale în sectorul transportului rutier.

Cu privire la a doua întrebare

Cu privire la a doua întrebare litera a)

42 Prin intermediul celei de a doua întrebări litera a), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească condițiile pentru ca un lucrător care desfășoară o activitate de șofer în sectorul transportului rutier internațional, în cadrul unui contract charter între întreprinderea care îl angajează, stabilită într-un stat membru, și o întreprindere care își desfășoară activitatea într-un alt stat membru, să fie considerat un lucrător detașat pe teritoriul unui stat membru în sensul articolului 1 alineatele (1) și (3) și al articolului 2 alineatul (1) din Directiva 96/71.

43 Astfel cum s-a amintit la punctul 31 din prezenta hotărâre, din articolul 1 alineatele (1) și (3) din Directiva 96/71, interpretat în lumina considerentului (4) al acesteia, rezultă că această directivă se aplică întreprinderilor înființate într-un stat membru care, în cadrul prestării de servicii transnaționale care poate lua forma executării lucrărilor de către o întreprindere în nume propriu sau în coordonarea sa, în cadrul unui contract încheiat între această întreprindere și destinatarul prestării de servicii, fie forma punerii la dispoziție de lucrători în vederea utilizării lor de către o întreprindere, în cadrul unui contract public sau privat, detașează lucrători pe teritoriul unui stat membru.

44 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din directiva menționată, „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..

45 Un lucrător nu poate fi considerat, în lumina Directivei 96/71, ca fiind detașat pe teritoriul unui stat membru decât dacă desfășurarea muncii sale prezintă o legătură suficientă cu teritoriul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019b Dobersbergei C-16/18, EU:C:2019:1110, punctul 31), ceea ce presupune efectuarea unei aprecieri globale a tuturor elementelor ce caracterizează activitatea lucrătorului în cauză.

46 În această privință trebuie arătat că existența unei astfel de legături cu teritoriul vizat se poate dovedi în special prin caracteristicile prestării de servicii la furnizarea căreia este repartizat lucrătorul în cauză. Constituie de asemenea un element relevant pentru aprecierea existenței unei atari legături natura activităților care sunt îndeplinite de acest lucrător pe teritoriul statului membru în cauză.

47 În ceea ce privește lucrătorii mobili, precum șoferii de transport internațional, gradul de intensitate a legăturii dintre activitățile îndeplinite de un astfel de lucrător, în cadrul furnizării serviciului de transport la care a fost repartizat, cu teritoriul fiecărui stat membru vizat prezintă de asemenea relevanță în acest scop.

48 Situația este aceeași în ceea ce privește partea pe care aceste activități o ocupă în ansamblul prestării de servicii în cauză. În această privință, operațiunile de încărcare sau de descărcare a mărfurilor, de întreținere sau de curățare a vehiculelor de transport sunt relevante, în măsura în care sunt efectuate efectiv de șoferul în cauză, iar nu de terți.

49 În schimb, nu poate fi considerat „detașat” în sensul Directivei 96/71 un lucrător care efectuează prestații cu caracter foarte limitat pe teritoriul statului membru pe care este trimis (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Dobersberger, C-16/18, EU:C:2019:1110, punctul 31). În această situație se regăsește

un șofer care, în cadrul unui transport rutier de mărfuri, nu face decât să tranziteze teritoriul unui stat membru. Situația ar fi aceeași în ceea ce privește un șofer care efectuează numai un transport transfrontalier din statul membru de stabilire al întreprinderii de transporturi până pe teritoriul unui alt stat membru sau invers.

50 Pe de altă parte, faptul că un șofer de transport internațional care a fost pus de către o întreprindere stabilită într-un stat membru la dispoziția unei întreprinderi stabilite în alt stat membru primește instrucțiunile inerente misiunilor sale, le începe sau le încheie la sediul acestei a doua întreprinderi nu este suficient în sine pentru a considera că șoferul menționat a fost „detașat” pe teritoriul acestui alt stat membru, din moment ce desfășurarea muncii șoferului respectiv nu prezintă, pe baza altor factori, o legătură suficientă cu acest teritoriu.

51 Ținând seama de tot ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare litera a) că articolul 1 alineatele (1) și (3) și articolul 2 alineatul (1) din Directiva 96/71 trebuie interpretate în sensul că un lucrător care desfășoară o activitate de șofer în sectorul transportului rutier internațional, în cadrul unui contract charter între întreprinderea care îl angajează, stabilită într-un stat membru, și o întreprindere care este situată într-un stat membru diferit de cel în care persoana interesată lucrează în mod normal, este un lucrător detașat pe teritoriul unui stat membru în sensul acestor dispoziții în cazul în care desfășurarea muncii sale prezintă, pe perioada limitată în cauză, o legătură suficientă cu acest teritoriu. Existența unei astfel de legături este stabilită în cadrul unei aprecieri globale a unor elemente cum sunt natura activităților desfășurate de lucrătorul în cauză pe teritoriul respectiv, gradul de intensitate a legăturii activităților acestui lucrător cu teritoriul fiecărui stat membru care își desfășoară activitatea, precum și partea pe care respectivele activități pe aceste teritorii o reprezintă în ansamblul serviciului de transport.”

În Sentința civilă nr.813/CA/2018 emisă de Tribunalul Brașov, într-o cauză similară, se stipulează:

„Reglementările Legii nr.344/2006 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale au transpus în legislația națională Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detasarea lucrătorilor din cadrul prestării de servicii.

Potrivit Directivei 96/71/1996, salariatul care desfășoară servicii transnaționale pe teritoriul unui stat membru UE este definit ca lucrător detașat pe teritoriul altui stat nefacându-se mențiunea că acesta poate fi delegat pentru astfel de activități. Potrivit normelor europene, detasarea are o semnificație diferită de cea dată de art.45 din Legea nr.53/2003-Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând potrivit Regulamentului (CE) nr.883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2014 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, situația în care un salariat care își desfășoară activitatea într-un stat membru pentru un angajator, este trimis de către angajatorul sau în alt stat membru pentru a lucra în folosul unui beneficiar.”

Prin urmare, Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detasarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale care a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.16/2017 privind detasarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, trebuie interpretată în sensul că aceasta se aplică și prestațiilor de servicii transnaționale în sectorul transporturilor rutiere.

Având în vedere ca soferii- angajații Societății X desfășoară activitate de transport marfa exclusiv în Comunitate conform contractelor încheiate între Societatea X și societățile din comunitate, care au locul de încărcare și descărcare în afara României, locul lor de muncă fiind în străinătate, în România având înregistrate doar contractele individuale de muncă în baza cărora se reține și se achită bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii la nivelul salariului minim pe economie, ca, cursele soferilor sunt stabilite de partenerii intracomunitari care comunica societății X datele și informațiile privind transporturile ce urmează să aibă loc în ziua următoare, ca întreg parcul auto al societății (autocamioane și semiremorci) se afla în statul comunitar, în general Olanda, se reține că aceștia au fost detașați pe teritoriul statului membru, desfășurarea muncii lor având o legătură suficientă cu statul membru unde este detașat.

Cu privire la lucrătorii detașați, potrivit art.3 alin.(1), primul paragraf, lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii transnaționale, se instituie, în sarcina întreprinderilor înființate într-un stat membru care în cadrul prestării de servicii transnaționale detașează lucrători pe teritoriul unui stat membru, obligația de a plăti angajaților detașați în acel stat membru, un salariu minim orar stabilit în acest stat membru; la art.3 alin.(7) din această Directivă se prevede că alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă 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;

Totodată, potrivit Directivei 96/71/CE, statul membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul este cel care trebuie să se asigure că întreprinderile care detașează lucrători pe teritoriul lor, respectă un set de condiții de muncă și de încadrare în muncă stabilit la art.3 al Directivei.

La art.2 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale se precizează:

“f) salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru sau pe teritoriul Confederației Elveiene, pentru salariații detașați de pe teritoriul României este cel definit de legislația și/ori practica statului membru, altul decât România, sau Confederației Elveiene, pe teritoriul căruia/careia este detașat salariații;

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

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

Iar la art.11 din același act normativ se prevede:

“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.”

Din prevederile legale enuntate mai sus, se retine ca in situatia in care, in cadrul unei prestari de servicii transnationale, angajatorii stabiliti in Romania isi trimit lucratorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrari cu caracter temporar în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detasarea si beneficiarul prestarii de servicii care își desfășoara activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvetiene, daca exista un raport de munca, pe perioada detasarii, între salariat si întreprinderea care face detasarea, notiunea de salariu minim la care acestia au dreptul pe durata executarii lucrarilor pe teritoriul unui stat membru, altul decat in Romania, este cea stabilita de legislatia si practica nationala a acelu stat.Statul membru pe teritoriul caruia sunt executate lucrarile stabileste care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva mentionand doar faptul ca alocatiile specifice detasarii sunt considerate parte a salariului minim, in masura in care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detasare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare si masa.

In materie de securitate sociala,incepand cu data de 1 mai 2010, in relatiile Romaniei cu celelalte state membre ale Uniunii Europene au devenit aplicabile prevederile Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala si ale Regulamentului sau de implementare (CE) nr.987/2009.

Cu privire la regimul fiscal aplicabil veniturilor suplimentare de care beneficiaza personalul detasat din punct de vedere al contributiilor sociale obligatorii la art.11 alin. (3) din Regulamentului (CE) nr.883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate sociala, se prevede ca persoana care desfășoara o activitate salariale sau independenta intr-un stat membru se supune legislatiei din statul membru respectiv, ceea ce instituie regula de baza in materie de determinare a legislatiei aplicabile conform principiului *lex loci laboris*(legea de la locul indeplinirii activitatii) .

De la aceasta regula , Regulamentul stabileste prin art.12, regula speciala potrivit careia:

“O persoana care desfășoara o activitate salariale intr-un stat membru, pentru un angajator care isi desfășoara in mod obisnuit activitatile in acest stat membru si care este detasata de angajatorul respectiv in alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua sa fie supusa legislatiei primului stat membru, cu conditia ca durata previzibila a activitatii sa nu depaseasca douazeci si patru de luni si sa nu fi fost trimis sa inlocuiasca o alta persoana. “

De asemenea la art.14 alin.(1) lit.a) din Regulamentul CEE nr.1408/71 se prevede :

“Persoana care exercita o activitate salariale pe teritoriul unui stat membru in serviciul unei întreprinderi de care apartine in mod obisnuit si care este detasata de aceasta întreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o munca in contul acesteia, va continua sa faca obiectul legislatiei primului stat membru,...”

Totodata, potrivit Regulamentului CE nr.883/2004 pentru coordonarea sistemelor de securitate sociala, documentul portabil A1 dovedeste exclusiv mentinerea titularului acestuia la sistemul de securitate sociala (asigurare pentru pensie, accidente de munca si boli profesionale, asigurari sociale de sanatate, prestatii familiale) din statul de trimitere (statul care apartine institutiei care a emis respectivul document), lipsa acestuia nefiind de natura a impiedica desfasurarea de activitati profesionale pe teritoriul altui stat membru; intr-un astfel de caz devine aplicabila

regula generala in domeniu cea a asigurarii conform legislatiei locului de desfasurare a activitatii.

Documentul portabil A1 confirma situatia salariatului in materie de securitate sociala si indica in ce tara trebuie platite contributiile de asigurari sociale.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, pe perioada verificata, societatea contestatara a realizat venituri exclusiv din prestarea de servicii de dispecerat prestarea de servicii de transport intracomunitar de marfuri conform contractelor incheiate cu beneficiarii intracomunitari .

In vederea realizarii obiectul contractelor de prestari servicii incheiate cu partenerii intracomunitari, societatea contestatara a angajat, cu contract individual de munca, soferi de autocamioane care figurează incadrati cu salariul de baza minim pe economie din Romania pe toata perioada verificata, pentru care societatea contestatara a constituit, declarat si virat bugetului general consolidat al statului, obligațiile de natura salariale conform declarațiilor privind obligațiile de plata a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate (formular 112), depuse la organul fiscal teritorial.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestatara a acordat propriilor salariați diurne externe de aproximativ 70 euro/zi, sumele achitate cu titlu de indemnizația de delegare fiind diferite de la salariat la salariat în funcție de activitatea desfasurata, de la o luna la alta, ca sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat , nr.de km parcursi etc. S-a constatat ca pe perioada în care soferii au prestat servicii de transport intracomunitar, aceștia au incasat un venit mediu net lunar în concordanta cu venitul minim pe ramura , acordat în țările din Comunitate unde au fost prestate serviciile.Plata diurnelor se face in generala, in data de 15 a lunii următoare, celei pentru care acestea sunt datorate iar din analiza extraselor de cont, puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, au fost identificate de asemenea, plăți cu titlu de "avans diurna", anterior datei de 15, sume care au fost regularizate ulterior.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, angajatii societatii contestatare, avand functie de sofer ,au beneficiat de sume nete de bani , cu titlu de diurna care au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii ca cheltuieli cu diurna in contul 625"Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari", deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada verificata;din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca și angajații societății având funcția de manager, coordonator transport au incasat sume de bani cu titlu de diurna neimpozabila , fără a fi justificate cu documente legale; astfel în mod legal s-a constatat ca aceste sume reprezinta venituri de natura salariala impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit și contributii sociale obligatorii.

In speta, solutionarea cauzei implica delimitarea sferei de acțiune și aplicarea noțiunii de „diurna” fata de cea denumita”indemnizație de detasare,,.

Este de principiu ca legea generala se aplica în orice materie și în toate cazurile, mai puțin în acela în care legiuitorul stabileste un regim special și derogatoriu, instituind în anumite materii reglementari speciale care sunt prioritare fata de norma de drept comun.

Conform principiului de drept "specialia generalibus derogant" (norma specială este cea care deroga de la norma generală), norma specială se aplică prioritar față de norma generală.

În acest sens prin Decizia nr.33/09.06.2008, Înalta Curte de Casație și Justiție a României a stabilit că în virtutea principiului mai sus enunțat „concurșul dintre legea specială și legea generală se rezolvă în favoarea legii speciale chiar dacă acest fapt nu este prevăzut expres în legea specială”.

Cu alte cuvinte, deși Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este actul normativ care reglementează cu caracter general dreptul salariaților la diurnă, în materia acordării de indemnizații banesti acordate salariaților detașati de pe teritoriul României pe teritoriul altor state membre ale Comunității Europene prioritare sunt prevederile Directivei 96/71/CE a Parlamentului European precum și Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale în vigoare pe perioada 21.05.2017-31.01.2019.

Astfel, diurna asigurată de angajator în temeiul prevederilor art.44 din Codul muncii constituie un drept de natură salarială deoarece se identifică cu indemnizația de detașare astfel cum este reglementată de Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, după cum au reținut și organele de inspecție fiscală în actul administrativ fiscal contestat.

În aceste condiții, argumentul societății contestată potrivit căruia în speță ar fi vorba de delegarea angajaților în temeiul prevederilor art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care după cum s-a arătat și mai sus, în vederea îndeplinirii obligațiilor contractuale încheiate cu beneficiarii intracomunitari societatea contestată a angajat, în baza contractelor individuale de muncă soferi autocamioane, acordându-le salariul minim pe economie, care ulterior au fost delegați/detașati în Olanda (în principal) pe perioade de 9 săptămâni cu 3 săptămâni de pauză, fie 6 săptămâni cu 2 săptămâni de pauză iar pe perioada detașării pentru munca prestată în străinătate soferii au primit sume de bani cuprinse între 2000-2500 euro/lună.

Conform prevederilor legale mai sus enunțate, Societatea X avea obligația să asigure angajaților săi care au fost detașati să presteze munca în Comunitate, plata salariului minim din Olanda, Austria, Bulgaria conform principiului "lex loci laboris"(legea de la locul îndeplinirii activității), aspect de care societatea contestată nu a ținut cont.

Totodată, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține că, alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim în măsura în care nu sunt varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare și masă iar în speță nu s-a făcut dovada că indemnizațiile de detașare ar fi fost varsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuieli de transport, cazare și masă. În cauză, diurna de aproximativ 70 euro/zi a fost achitată distinct de cheltuielile legate de transport, cazare, masă.

Din documentele mai sus analizate se reține că transportul soferilor la locul de imbarcare s-a realizat cu microbuzele societății contestată, parcare de weekend se face în parcuri cu plată, autohoff-uri, hotel, aceste cheltuieli fiind achitate distinct de indemnizațiile de delegare și care nu au fost luate în calcul de organele de inspecție fiscală la determinarea sumei nete.

În Hotărârea Curtii de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-396/13 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia, la pct.48, Curtea reține ca diurna este destinata sa asigure protecția sociala a lucratorilor în cauza, compensand inconvenientele cauzate de detasare, care constau în indepartarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit”.

În lamurirea aspectelor ce țin de obiectul cauzei citam câteva din concluziile avocatului general Nils Wahl prezentate în Cauza C-396/2013 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia:

„31. Intr-adevar, aspectele considerate ca fiind de o importanța deosebita pentru garantarea unui nivel minim de protecție pentru lucratorii detasati sunt formulate în mod clar la art.3 alineatul (1) din Directiva 96/71. Respectivetele aspecte, care pot fi descrise ca nucleul de norme imperative de protectie minimă, includ orele de lucru, concediul anual și salariul minim. În ceea ce privește acest nucleu, directiva se bazează pe ideea că legislația statului membru gazdă trebuie aplicată lucrătorilor detașați. Întreprinderile care își detașează angajații trebuie, în consecința, să aplice legislația țării în care este executat contractul cu excepția cazului în care legislația statului de origine este mai favorabilă pentru lucrător.[...]

51. Avem convingerea că articolul 3 alineatul (1) din Directiva 96/71 și măsurile nationale de punere în aplicare a acestei dispozitii - constituie expresia unei astfel de norme în ceea ce privește aspectele reglementate de această dispozitie. Astfel, este deosebit de important faptul că articolul 3 alineatul (1) prevede că statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile respectă nucleul de norme imperative mentionate în această dispozitie (inclusiv salariul minim). Prin urmare, această dispozitie stabilește, după cum a remarcat deja Curtea, „nivelul de protecție care trebuie garantat” de statul membru gazdă. În această privință, referitor la normele imperative identificate în directivă, norma conflictuală care rezultă din articolul 3 alineatul (1) din Regulamentul Roma are prioritate față de toate celelalte norme (mai generale) prevăzute de același regulament.[...]

76. În al doilea - și probabil cel mai important - rând, în Hotărârea Laval, Curtea a pus un accent deosebit pe faptul că articolul 3 alineatul (1) litera (c) se referă la salariul „minim”. Prin urmare, această dispozitie exclude salariile mai mari decât salariile minime stabilite în dispozițiile relevante. Cu alte cuvinte, chiar în ipoteza în care, în practică, majoritatea lucrătorilor (sau toti lucrătorii) primesc de facto un salariu mai mare ca urmare a situației personale, acest lucru nu schimbă faptul că salariul minim absolut stabilit, după caz, de legislația și/sau de convenția colectivă în cauză reprezintă punctul de referință relevant în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (c). În practică, orice altă soluție ar avea ca rezultat acceptarea unei multitudini de salarii minime sau, mai degrabă, a unor salarii diferite care s-ar baza pe situația personală a fiecărui lucrător și care, în consecință, ar depăși salariul minim absolut acceptat în statul membru gazdă.[...]

78. Noțiunea „salariu minim” poate include o multitudine de elemente și poate lua numeroase forme diferite în state membre diferite. Astfel, salariul minim se poate baza pe o anumită perioadă (lunar sau orar) sau pe un anumit nivel de productivitate; acesta ar putea implica un salariu unic pe bază de contract pentru toti angajatii dintr-un anumit sector de activitate sau salarii minime diferite în functie de ocupatie, de competențe și de functii, astfel cum sunt stabilite în convențiile colective. În plus, diferite indemnizații și prime sunt de obicei incluse în salariul minim aplicabil.[...]

102. In primul rând, o diurnă fixă precum cea din cauza principală este concepută pentru a compensa cheltuielile suplimentare care pot fi suportate de un angajat pentru perioada în care se află (temporar) plecat de la locul său de reședință. De obicei, acesta este cazul sarcinilor de serviciu care necesită ședere peste noapte. Deși nu se contestă faptul că lucrătorii au fost angajați în Polonia, în timpul detașării lor în Finlanda, ei au beneficiat totuși de cazare, plătită de angajator, în imediata apropiere a șantierului de construcție a centralei nucleare. In aceste condiții, pare dificil de argumentat în mod convingător că plata diurnei este necesară pentru protecția lucrătorilor detașați.

103. In al doilea rând, în cazul în care statul membru gazdă ar fi autorizat să impună o indemnizație precum cea în discuție, care să fie plătită lucrătorilor detașați pentru întreaga perioadă a detașării, avem convingerea că acest lucru ar afecta în mod semnificativ capacitatea întreprinderilor străine de a concura cu întreprinderile concurente de pe piața națională, întrucât întreprinderile străine ar fi, fără îndoială, descurajate de costurile pe care le implică detașarea lucrătorilor. Prin însăși natura sa, obligația de a plăti lucrătorilor detașați o indemnizație, cum ar fi diurna fixă, pentru întreaga perioadă a detașării lor ar dezavantaja întreprinderile străine.

108. In concluzie, considerăm că diurna fixă și indemnizația pentru deplasarea zilnică la locul de muncă intră sub incidența articolului 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 96/71.

109. Astfel cum a încercat să evedentieze analiza de mai sus, la întrebarea cu privire la elementele care poate fi incluse în „salariul minim” în fiecare caz individual și cu privire la fiecare element individual de remunerație se poate răspunde luând ca punct de pornire salariul care corespunde salariului minim stabilit în dispozițiile relevante aplicabile în statul membru gazdă și verificând, în ceea ce privește indemnizațiile care depind de situația personală a angajatului, dacă plata acestor indemnizații este necesară pentru protecția socială a lucrătorilor.[...]

IV- Concluzie

120. In lumina considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Satakunnan käräjäoikeus după cum urmează:[...]

2) In lumina articolului 56 TFUE, articolul 3 alineatul (1) litera (c) din Directiva 96/71 trebuie interpretat în sensul că notiunea de salariu minim poate cuprinde tariful orar de bază în funcție de categoria salarială, salariul garantat pentru munca în acord, indemnizația de concediu, diurna fixă și o despăgubire pentru deplasarea zilnică la locul de muncă, întrucât respectivele condiții de muncă și de încadrare în muncă sunt definite într-o convenție colectivă de generală aplicare în sensul articolului 3 alineatul (8) din Directiva 96/71 și intră în sfera de aplicare a anexei la această directivă (sau, dacă este cazul, a altor reglementări relevante). “

Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-396/13 Sahkoalojen ammattiliitto ry Finlanda împotriva Elektrobudowa Spolka Akcyjna Polonia, declara:

„2) Articolul 3 alineatul (1) și (7) din Directiva 96/71 privit în lumina articolelor 56 TFUE și 57 TFUE, trebuie interpretat în sensul ca:

-nu se opune unui calcul al salariului minim pe ora și/sau în acord întemeiat pe încadrarea lucrătorilor în grupe de salarizare, astfel cum este prevăzut de convențiile colective pertinente ale statului membru gazdă, cu condiția ca acest calcul și acesta

incadrare să fie efectuată potrivit unor norme imperative și transparente, aspect a carei verificare este de competența instanței naționale.

-o diurna cum este cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unor detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză;

-o indemnizație pentru deplasarea zilnică, ce este plătită lucrătorilor cu condiția ca naveta zilnică pe care o efectuează pentru a se deplasa la locul de muncă și pentru a se întoarce de acolo să aibă o durată mai mare de o oră trebuie considerată parte a salariului minim al lucrătorilor detașați, cu condiția ca această cerință să fie îndeplinită, aspect a carei verificare este de competența instanței naționale;

-suportarea cheltuielilor cu cazarea acestor lucrători nu trebuie considerată un element al salariului minim al acestora;

-o alocație care ia forma unor tichete de masă oferite lucrătorilor respectivi nu trebuie considerată parte a salariului minim al acestora și

-prima de concediu care trebuie acordată lucrătorilor detașați pentru durata minimă a concediilor anuale plătite corespunde salariului minim la care aceștia au dreptul în perioada de referință.”

Astfel se reține că diurna acordată salariaților detașați trebuie considerată parte a salariului minim în condiții identice cu cele la care este supusă includerea acestei diurne în salariul minim plătit lucrătorilor locali cu ocazia unor detașări a acestora în interiorul statului membru în cauză.

De asemenea, în cauza C-185/2018, la pct.38, mai sus enunțat, Curtea de Justiție a Uniunii Europene specifică faptul că Directiva 96/71 are o aplicabilitate generală iar după cum reiese din considerentul (1), directiva urmărește eliminarea între statele membre a obstacolelor în calea liberei circulații a persoanelor și a serviciilor și prevede, în considerentul (5), că necesitatea de a promova prestarea de servicii transnaționale trebuie să fie realizată în cadrul unor condiții de concurență loială și al unor măsuri care să garanteze respectarea drepturilor lucrătorilor.

În ceea ce privește jurisprudența națională, Curtea de Apel Ploiești, prin Hotărârea nr. 188/05.10.2015 precizează:

„Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996, privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, prevede că exercitarea cu caracter temporar a muncii reprezintă o delegare, iar plata angajaților temporari are ca și componentă principală salariul, iar ca și componentă secundară, sume care sunt plătite cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare.

Față de dispozițiile legale prezentate de Codul muncii și de Codul fiscal, petenta a considerat în mod greșit că salariații care prestează muncă temporară în străinătate sunt detașați în străinătate și, tot în mod eronat, a înregistrat în evidențele contabile și fiscale sumele convenite ca remunerație de natură salariată ca reprezentând cheltuieli cu diurna pentru personalul detașat în străinătate.”

De asemenea, Curtea de Apel Brașov în Decizia nr.1933/R/2018, pronunțată într-o speță similară, precizează:

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

„-sumele acordate salariaților societății recurente care au desfășurat activitate în Italia sunt venituri de natură salarială, fiind corect calificate de organele fiscale, cu consecința faptului că recurenta avea obligația calculării, reținerii și virării contribuțiilor aferente perioadei verificate[...]

-potrivit Regulamentului CEE nr.1408/71 persoana care exercita o activitate salarială pe teritoriul altui stat membru UE în serviciul unei întreprinderi de care aparține în mod obișnuit și care este detașată de această întreprindere pe teritoriul unui alt stat membru pentru a presta acolo o muncă în contul acesteia, va continua să facă obiectul legislației primului stat membru,

-sumele de bani acordate de recurenta angajaților trimiși în străinătate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizații de detașare, așa cum se susține prin cererea de chemare în judecată,

-potrivit prevederilor art 3 alin. (1), primul paragraf, lit. c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, recurenta avea obligația de a plăti angajaților detașați în Italia un salariu minim orar stabilit în această țară,

-sumele primite în Italia 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. 296⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, reprezintă baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii. Mai precis, indemnizația pentru muncă în străinătate, 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. Totodată, sumele plătite în Italia nu reprezintă rambursări ale unor cheltuieli de transport, cazare, masa justificate cu documente în condițiile Directivei 96/71/CE,

-este neîntemeiată critica recurentei, privind pretinsa nelegalitate a actelor administrative- fiscale rezultate din încadrarea sumelor respective ca fiind "drepturi salariale" corespunzătoare muncii prestate, și nu "indemnizații de detașare", cu atât mai mult cu cât nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de autoritățile întinate.

Curtea, văzând că în mod corect prima instanță a subliniat că nu se face confuzie între instituția delegării, prevăzută de art. 43 din Codul muncii și detașarea salariaților în cadrul prestării serviciilor transfrontaliere, reglementată de Legea 344/2006, sesizând că recurenta avea obligația acordării salariaților, pentru perioada în care aceștia au prestat muncă externă la dispoziția beneficiarului italian, a salariului minim definit de practica italiană, acesta impozitându-se în condițiile prevăzute de Codul fiscal din România, față de considerentele sus expuse și ținând cont că actele contestate sunt emise de organul competent și în limitele competenței conferite, cu procedura prevăzută de lege, fiind conforme din punct de vedere al conținutului cu dispozițiile legale în vigoare, întemeiate juridic, după cum nu au fost emise în temeiul unor dispoziții legale abrogate sau neconstitutionale, făcând aplicatiunea dispozițiilor art.496 din Cpc, respinge ca nefondat recursul dedus judecatii, menținând în tot sentința atacată.”

Prin Decizia nr.708/CA/2019 Curtea de Apel Oradea a reținut următoarele:

„[...]Jeste de esența delegării respectiv a detașării transnationale(care are caracteristicile delegării reglementată de art.43-44 din Legea nr.53/2003 și nu a detașării prevăzută la art.45 din același act normativ)exercitarea temporară de către salariat a activității în alt loc decât cel în care lucrează în mod normal, scopul

indemnizației de delegare/detasare transnațională (a diurnei) fiind conform legislației naționale (art.3 alin.(1) lit.e din Legea nr.344/2006) și a jurisprudenței CJUE (C-393/13par.48) de a asigura protecția socială a lucrătorului în cauză, compensând inconveniențele cauzate de delegare /detasare care constau în îndepărtarea persoanelor interesate de mediul lor obișnuit.

În fapt, în baza probelor administrate în cauză, judecătorul fondului a stabilit ca, pe perioada 01.07.2015-31.12.2016, angajații reclamantei care au primit sume de bani cu titlu de diurna au desfășurat activitate numai în Italia nu și la sediul societății din România, respectiv în locul menționat în contractele individuale de muncă ca fiind locul muncii.”

Prin Decizia nr.867/CA/2019, Curtea de Apel Oradea a reținut ca:

„echipa de inspecție fiscală a constatat, pe baza documentelor puse la dispoziție de societate ca acești angajați au desfășurat activitate numai în Italia, astfel ca delegarea nu are caracter temporar iar societatea intimată a aplicat greșit prevederile art.43 din Legea nr.53/2003 referitoare la delegare și ale H.G. nr.518/1995 privind diurna.

[...]Curtea reține ca intimata reclamanta nu și-a dovedit susținerile, neaducând dovezi cu care să rastoarne prezumția de legalitate a actelor administrative în litigiu. [...]Cei 24 de angajați ai intimatei au desfășurat activitate numai în Italia, astfel ca delegarea nu a avut caracter temporar și indemnizația acordată salariaților nu reprezintă diurna ci o remunerație a muncii prestate.[...]

Conform prevederilor art.3 alin.(1) lit.c din Directiva 96/71/CE, acești angajați trebuiau să primească salariul minim pe economie din Italia, însă angajatorul nu a acordat salariul minim din Italia ci a preferat să plătească diurna care este scutită de impozitare.”

In adresa semnată de secretarul general din Ministerul Muncii , Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Varstnice , emisă într-o speta sililară, se precizează:

„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 detasare, astfel cum aceasta este reglementată de prevederile art.42-47 din Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Directia generală de servicii pentru contribuabili din cadrul ANAF , prin adresa emisă într-o cauză similară specifică faptul că:

“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, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii în conformitate cu prevederile art.296⁴ și 296⁵ din Codul fiscal.”

În acest sens este și Decizia nr.4646/2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care se stipulează că atât timp cât sumele de bani acordate salariaților detașați au fost condiționate de numărul de ore lucrate rezultă că acestea reprezintă o contraprestație pentru activitatea desfășurată în cadrul firmei astfel sumele acordate fiind venituri de natură salarială, efectul produs ca urmare a încadrării de către societate a sumelor plătite fiind acela al eludării dispozițiilor legale românești privind

impozitele și contribuțiile sociale, atât timp cât legislația internă conține prevederi care pot exclude de la impozitare și contribuții, sumele achitate cu titlu de diurna.

Din prevederile legale enunțate, jurisprudența Curții Europene de Justiție, jurisprudența națională precum și punctele de vedere ale organelor specializate din cadrul Ministerului Muncii și Ministerului Finanțelor Publice rezulta în mod clar că, pentru situațiile în care, în cadrul unei prestări de servicii transnaționale, angajatorii stabiliți în România își trimit lucrătorii proprii pe teritoriul unui alt stat membru pentru a executa lucrări cu caracter temporar, notiunea de salariu minim la care aceștia au dreptul pe durata executării lucrărilor pe teritoriul unui stat membru, altul decât în România, este cea stabilită de legislația și practica națională a acelui stat. Statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările stabilește care sunt elementele constitutive ale salariului minim, directiva menționând doar faptul că alocațiile 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.

În speta, sumele acordate de societatea contestată salariilor detașați să lucreze în străinătate sunt venituri de natură salarială reprezentând parte a salariului minim pe care aceștia aveau dreptul să îl primească pentru munca prestată în Comunitate.

Potrivit prevederilor art.8 din Directiva 96/71/CE, societatea a avut posibilitatea de a alege un statut legislativ aplicabil și a ales aplicarea legislației românești întocmind state de plată în România, plătiind salariile în România, efectuând angajările în România.

Astfel, aceasta trebuia să se supună și legislației din România și din punct de vedere al veniturilor plătite salariilor în România.

Documentul portabil A1 confirmă situația salariatului în materie de securitate socială și indică în ce țară trebuie plătite contribuțiile de asigurări sociale.

În raportul de inspecție fiscală sau în contestația formulată nu se face referire la documentul portabil A1 „Certificat privind legislația în materie de securitate socială care se aplică titularului” emise de Casa Națională de Pensii Publice.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că lipsa documentului portabil A1 nu este de natură să împiedice desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru; documentul portabil A1 atestă calitatea titularului de asigurat la sistemul de securitate socială iar în speta, după cum s-a arătat și mai sus, societatea a ales aplicarea legislației românești întocmind state de plată în România, plătiind salariile în România, efectuând angajările și desfacerea contractelor de muncă în România, astfel că aceasta avea obligația să se supună legislației din România și din punct de vedere al impozitării veniturilor plătite salariilor pentru munca prestată în Olanda, Austria, Bulgaria acordând acestora salariul minim din aceste țări respectiv salariul minim de la locul îndeplinirii activității.

Având în vedere că pentru cea mai importantă parte a sumei primită de angajați ca urmare a muncii prestate în statele membre (Olanda, Austria, Bulgaria) în statul de rezidență România, societatea nu a reținut impozitele și contribuțiile obligatorii, prevalându-se în mod formal de „diurna”, s-a prejudiciat atât bugetul de stat prin neachitarea impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii cât și angajații prin faptul că s-au reținut contribuțiile la un nivel minim - situație care generează un nivel minim al pensiei, ori directivele UE chiar asta urmăresc, evitarea

dezavantajarii angajatilor prin asigurarea unui nivel al protectiei sociale corespunzator nivelului de contributii sociale aferent tarii in care isi desfasoara activitatea.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, nu s-ar aplica sectorului transporturilor rutiere, pe perioada 01.01-2020-31.08.2020, pe motiv că modificările și completările acestei legi au fost efectuate prin Legea nr.172/2020 care intră în vigoare începând cu data de 16 august 2020, iar invocarea și aplicarea anterioară a acestei legi ar încălca principiul neretroactivității legii, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin Hotărârea pronunțată în cauza C-815/2018 declară ca: „Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii trebuie interpretată în sensul că aceasta este aplicabilă prestațiilor de servicii transnaționale în sectorul transportului rutier.”

Întrucât la data aderării, prin Tratatul de aderare, România s-a obligat printre altele, să respecte deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție considerăm relevante prevederile Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-815/2018 iar după cum s-a arătat și mai sus Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii a fost transpusă în legislația națională prin Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale; astfel nu se poate interpreta ca, în speta s-ar fi încălcat principiul neretroactivității legii, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiat argumentul societății contestată.

În ceea ce privește invocarea de către societatea contestată a prevederilor art.9 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale și art.43 și art.44 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, menționăm:

La art.9 din Legea nr.16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, se prevede:

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că un conducător auto care efectuează operațiuni de transport internațional se consideră delegat și beneficiază de drepturile salariațului delegat inclusiv diurna neimpozabilă pe perioada în care este trimis în alt stat membru UE dacă deplasarea acestuia nu se încadrează în situațiile de detașare transnațională .

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate delegarea este o măsură dispusă unilateral de către angajator care decide asupra oportunității unei astfel de măsuri;

delegarea poate fi dispusa pe o perioada de cel mult 60 de zile calendaristice in 12 luni si se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 zile calendaristice, numai cu acordul salariatului, fara sa existe o limita a numarului de prelungiri ori de cate ori partile convin acest lucru.

Pe perioada delegarii, salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si o indemnizatie de delegare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca.

La art.17 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii , se prevede:

“(3) Persoana selectată în vederea angajării ori salariatul, după caz, va fi informată cu privire la cel puțin următoarele elemente:

- a) identitatea părților;*
- b) locul de muncă sau, în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri;*
- c) sediul sau, după caz, domiciliul angajatorului;*
- d) funcția/ocupația conform specificației Clasificării ocupațiilor din România sau altor acte normative, precum și fișa postului, cu specificarea atribuțiilor postului;*
- e) criteriile de evaluare a activității profesionale a salariatului aplicabile la nivelul angajatorului;*
- f) riscurile specifice postului;*
- g) data de la care contractul urmează să își producă efectele;*
- h) în cazul unui contract de muncă pe durată determinată sau al unui contract de muncă temporară, durata acestora;*
- i) durata concediului de odihnă la care salariatul are dreptul;*
- j) condițiile de acordare a preavizului de către părțile contractante și durata acestuia;*
- k) salariul de bază, alte elemente constitutive ale veniturilor salariale, precum și periodicitatea plății salariului la care salariatul are dreptul;*
- l) durata normală a muncii, exprimată în ore/zi și ore/săptămână;*
- m) indicarea contractului colectiv de muncă ce reglementează condițiile de muncă ale salariatului;*
- n) durata perioadei de probă.*

(4) Elementele din informarea prevăzută la alin. (3) trebuie să se regăsească și în conținutul contractului individual de muncă.”

iar potrivit dispozițiilor art.18 din același act normativ:

“(1) În cazul în care persoana selectată în vederea angajării ori salariatul, după caz, urmează să își desfășoare activitatea în străinătate, angajatorul are obligația de a-i comunica în timp util, înainte de plecare, informațiile prevăzute la [art. 17](#) alin. (3), precum și informații referitoare la:

- a) durata perioadei de muncă ce urmează să fie prestată în străinătate;*

b) moneda în care vor fi plătite drepturile salariale, precum și modalitățile de plată;

c) prestațiile în bani și/sau în natură aferente desfășurării activității în străinătate;

d) condițiile de climă;

e) reglementările principale din legislația muncii din acea țară;

f) obiceiurile locului a căror nerespectare i-ar pune în pericol viața, libertatea sau siguranța personală;

g) condițiile de repatriere a lucrătorului, după caz.

(2) Informațiile prevăzute la alin. (1) lit. a), b) și c) trebuie să se regăsească și în conținutul contractului individual de muncă.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca în contractul individual de muncă al salariatului se înscrie ca element obligatoriu locul muncii sau în lipsa unui loc de muncă fix posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri .

De asemenea, Inspectoratul Muncii prin adresa transmisă Agenției Naționale de Administrare Fiscală, referitor la exprimarea unui punct de vedere referitor la condițiile în care soferii care desfășoară activitate de transport internațional de marfuri se afla în situația de delegare astfel cum este definită de dispozițiile art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii , republicată, cu modificările și completările ulterioare , comunică următoarele:

„În conformitate cu dispozițiile art.17 alin.3 lit.b din Legea nr.53/2003 -Codul muncii , republicată, cu modificările și completările ulterioare, persoana selectată în vederea angajării ori salariatul , după caz va fi informată cu privire la locul de muncă sau, în lipsa unui loc de muncă fix, posibilitatea ca salariatul să muncească în diverse locuri.La alin.4 al articolului menționat anterior se precizează ca elementele din informarea prevăzută la alin.(3) trebuie să se regăsească și în conținutul contractului individual de muncă.

Potrivit prevederilor art.43 și 44 din același act normativ, delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului.Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.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.

Având în vedere prevederile legale menționate anterior, potrivit cărora delegarea reprezintă exercitarea temporară de către salariat , din dispoziția angajatorului a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă, considerăm ca soferii care desfășoară activitate de transport internațional de marfuri se va aprecia dacă aceștia sunt în delegare prin raportare la locul muncii menționat în contractul individual de muncă .

Conform art.162 alin.2 din Codul muncii, republicat, salariul individual se stabilește prin negocieri individuale între angajator și salariat .

Salariul cuprinde salariul de baza , indemnizatiile, sporurile precum și alte adaosuri (conform art.160 din același act normativ).

Având în vedere cele de mai sus consideram ca în situația transportatorilor rutieri care efectueaza operațiuni de transport internațional pe teritoriul unui stat membru, sunt aplicabile dispozițiile cu caracter general cuprinse în Codul muncii, republicat, și în celelalte acte normative cu caracter special aplicabile acestei categorii profesionale.

În situația în care sunt indeplinite condițiile prevazute de Directiva nr.96/71/CE aceștia au obligatia respectarii condițiilor de munca și de incadrare, inclusiv în ceea ce privește obligativitatea acordarii salariului minim din statul în care își desfășoară temporar activitatea.”

Se reține astfel ca, acordarea diurnei conducătorilor auto în temeiul dispozițiilor Codului muncii, într-o maniera fiscala clara ca și suma neimpozabila presupune în fapt existența unei situații de delegare și acest lucru trebuie dovedit cu documente (decizie de delegare) din care sa rezulte ca diurna este acordata pe durata modificarii locului de munca prevăzut în contractul individual de munca.

Modificarea locului de munca din contractul individual de munca se poate face printr-un act aditional care trebuie sa conțină perioada delegarii, cuantumul diurnei, condițiile de acordare a diunei precum și toate elementele necesare inscrise la art.18 din Codul muncii.

În speta, în contractele individuale de munca existente în copie la dosarul contestatiei se specifica faptul ca „Activitatea se desfășoară la sediul societății, la punctele de lucru ale acesteia și la locul stabilit între angajator și clientii acestuia.”

Din contractele individuale de munca incheiate de Societatea X cu angajații - șoferi autocamioane rezulta ca salariul de baza lunar este salariul minim brut pe economie ; la dosarul contestatiei nu au fost prezentate acte aditionale la contractele individuale de munca care sa conțină perioada delegarii, cuantumul diurnei , condițiile de acordare a diunei precum și toate elementele necesare inscrise la art.18 din Codul muncii.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se reține ca societatea X nu are încheiat un contract colectiv de munca.

Din documentele prezentate de societate s-a constatat ca angajații societății (soferii) au efectuat transporturi intracomunitate de marfuri care au locul de încărcare și descarcare exclusiv în afara Romaniei, conform contractelor incheiate între societatea contestatara și beneficiarii intracomunitari mai sus enumerati.

Totodata, se reține ca, soferii societății au fost instiintati de la data angajarii asupra faptului ca își vor desfasura activitatea în Comunitate, acesta fiind de fapt motivul angajarii.

În consecinta locul lor de munca era în strainatate ,in Romania fiind inregistrate doar contractele individuale de munca în baza cărora s-au intocmit state de plata, s-a reținut și declarat impozit pe venituri din salarii și contributii sociale obligatorii la salariul minim brut pe economie.

Din considerentele Hotararii pronuntata de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-815/2018 se reține ca un lucrator nu poate fi considerat , în lumina Directivei 96/71 ca fiind detașat pe teritoriul unui stat membru decât dacă desfasurarea muncii sale prezinta o legătura suficienta cu teritoriul respectiv ceea ce

presupune efectuarea unei aprecieri globale a tuturor elementelor ce caracterizeaza activitatea lucratorului în cauza.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, societatea contestata are incheiate contracte de prestari servicii cu parteneri din Comunitate (Olanda, Austria, Bulgaria) iar salariatii acesteia se deplaseaza in numele intreprinderii si sub coordonarea acesteia pe teritoriul statelor membre (Olanda, Austria, Bulgaria) in vederea prestarii de servicii de transport intracomunitar, conform acestor contracte incheiate de Societatea X si partenerii intracomunitari; activitatea societății consta în tractarea pe teritoriul comunitar cu angajații proprii și capete de tractor proprii (leasing, chirie) a unor semiremorci (sasiu+container) în funcție de comenzile furnizate de beneficiarii transporturilor.

Astfel, sumele achitate cu titlu de indemnizatia de delegare reprezintă de fapt contravaloarea muncii prestate în strainatate în conditiile în care s-a constatat ca indemnizatia de delegare difera de la salariat la salariat în funcție de activitatea desfasurata de la o luna la alta, ca sumele variaza în funcție de timpul efectiv lucrat, nr. de km parcursi etc.

Prin urmare, în speta nu poate fi vorba de delegarea salariatilor în temeiul prevederilor art.43, art.44 din Codul muncii.

Potrivit pct.49 din Hotararea pronuntata de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-815/2018 nu poate fi considerat „detașat” în sensul Directivei 96/71 un lucrător care efectueaza prestații cu caracter foarte limitat pe teritoriul statului membru pe care este trimis respectiv și un șofer care, în cadrul unui transport rutier de mărfuri, nu face decât să tranziteze teritoriul unui stat membru, precum și un șofer care efectuează numai un transport transfrontalier din statul membru de stabilire al întreprinderii de transporturi până pe teritoriul unui alt stat membru sau invers, însă în speta nu este cazul.

Înaltă Curte de Casatie și Justiție în Decizia nr.547/2016 emisa într-o speta similara a reținut ca:

„Cum activitatea desfasurata nu reprezintă, în sensul art.43 din Codul muncii, exercitarea temporara unor lucrări sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu, în afara locului de munca, și în opinia Inaltei Curti, organele fiscale au stabilit cu justete ca sumele de bani acordate de recurenta-reclamanta cu titlu de „diurne”, „bonus” și „cheltuieli de deplasare” angajatilor săi trimiși în strainatate nu pot fi tratate din punct de vedere fiscal ca fiind indemnizatii de delegare respectiv de detasare.

Mai mult, cum bine a reținut judecatorul fondului și în cuprinsul sentintei atacate și la nivelul Uniunii Europene au fost emise directive prin care a fost reglementat expres regimul juridic al angajatilor, lucratorul detașat fiind definit similar prevederii Codului muncii, ca fiind acel lucrator care pe o perioada limitata își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care lucrează în mod normal (art.2 alin.1 din Directiva nr.96/71/CE a Parlamentului European...)

S-a reținut corect ca, sumele plătite angajatilor pentru munca prestata în strainatate cu titlu de diurna, bonusuri și cheltuieli de deplasare nu sunt de natura indemnizatiilor de delegare/detasare, fiind în mod expres legate de desfasurarea obiectului societății verificate și anume prestarea de servicii de menaj, activități gospodărești către persoane fizice străine, nefiind vorba de o activitate temporara, ci de singura activitate desfasurata de toți angajații recurentei, așa încât nu sunt intrunite conditiile prevazute de art.43 și art.45 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.”

Prin urmare, argumentul societății contestate potrivit căruia activitatea desfășurată de societate ar intra sub incidența prevederilor art.9 din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care urmare analizei efectuate s-a constatat că, salariații societății nu-și exercită temporar, din dispoziția angajatorului, atribuțiile de serviciu în afara locului sau de muncă ci prestează efectiv munca pentru care au fost angajați respectiv aceea de soferi de autocamioane pentru clientul comunitar cu care societatea contestată are încheiate contracte de prestări servicii de transport.

În cazul conducătorilor auto angajați ai Societății X, locul de muncă nu este în România, așa cum s-a arătat prin prezenta decizie, astfel că nu sunt aplicabile prevederile privind delegarea iar angajații nu pot beneficia de indemnizația de delegare în temeiul Codului Muncii, așa cum susține societatea contestată.

Lipsa unui act de detașare nu poate duce la modificarea stării de fapt în condițiile în care soferii- angajați ai Societății X au fost instiintati de la data încheierii contractelor individuale de muncă ca locul de muncă va fi în străinătate, după cum s-a arătat și mai sus și rezulta din documentele existente la dosarul contestației.

În speta este vorba de detașarea angajaților în vederea prestării de servicii de transport intracomunitar conform contractelor de prestări servicii încheiate cu beneficiarii intracomunitari iar indemnizațiile de delegare acordate salariaților detașați să lucreze în străinătate în interesul societății, reprezintă de fapt remunerații pentru munca depusă în baza unei activități dependente stabilită între un angajator și salariat, drepturi bănești ce izvorăsc din contractul individual de muncă.

În ceea ce privește invocarea de către societate a clauzei de mobilitate a soferilor, în contractele individuale de muncă analizate de organele de inspecție fiscală nu a fost identificată o astfel de clauză.

La art.25 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, se prevede:

„(1) Prin clauza de mobilitate părțile în contractul individual de muncă stabilesc că, în considerarea specificului muncii, executarea obligațiilor de serviciu de către salariat nu se realizează într-un loc stabil de muncă. În acest caz salariatul beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură.

(2) Cuantumul prestațiilor suplimentare în bani sau modalitățile prestațiilor suplimentare în natură sunt specificate în contractul individual de muncă.”

Însa, în contractele individuale de muncă, societatea contestată nu a specificat un cuantum al acestor prestații ci doar salariul de bază lunar brut (salariul minim brut pe economie).

În ceea ce privește afirmația societății contestate potrivit căreia în speta ar fi vorba de transport internațional de marfuri chiar dacă locul de încărcare și descărcare este în afara României, menționăm:

Potrivit art.2 din Regulamentul UE 1072/2009 privind normele comune pentru accesul la piața transportului rutier internațional de marfuri:

„Transport internațional înseamnă:

(a) o deplasare de incarcatura efectuata de un vehicul al carui punct de plecare și punct de destinație se afla între doua state membre diferite cu sau fără tranzitarea unuia sau mai multor state membre sau tari terțe;

(b) o deplasare de incarcatura efectuata de un vehicul dintr-un stat membru către o țara terță sau invers , cu sau fără tranzitarea unuia sau mai multor state membre sau tari terțe;

(c) o deplasare cu incarcatura efectuata de un vehicul între tari terțe cu tranzitarea teritoriului unui sau mai multor state membre.”

Analizand obiectul contractelor incheiate între societatea X și societatile beneficiare intracomunitare , se reține ca, societatea contestatara presteaza servicii de transport intracomunitar cu mijloacele auto proprii și angajații proprii care sunt delegati/detasati în aceste state.

După cum s-a arătat și mai sus soferii sunt la dispoziția beneficiarilor intracomunitari, relația dintre aceștia fiind intermediata de către dispecerii societății X care asigura comunicarea datelor și informațiilor necesare efectuării curselor iar întreg parcul auto al societății -autocamioane, semiremorci functionale, sunt în permanenta plecate în afara României în alte tari din Comunitate, în principal Olanda. În funcție de capacitatea societății, respectiv a numărului de autocamioane disponibile, dispecerii beneficiarilor transmit societății X, cursele stabilite pentru următoarea zi, cu indicarea locului de încărcare și descărcare a marfurilor.

La facturile emise de Societatea X către partenerii intracomunitari sunt anexate situațiile întocmite de beneficiari în care sunt specificate mijloacele de transport utilizate, cursele efectuate, perioada.

Prin urmare, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea contestatara nu efectueaza transport internațional în nume propriu ci servicii de transport intracomunitar în numele partenerilor intracomunitari, conform contractelor incheiate cu aceștia.

La dosarul contestației societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situație decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala.

În concluzie, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține ca societatea a desfasurat în mod exclusiv servicii de transport intracomunitar de marfuri în Olanda, Austria, Bulgaria, conform contractelor incheiate cu beneficiarii intracomunitari .Pentru munca prestata în statul comunitar angajații societății au primit venituri salariale compuse din salariul minim în România pentru care s-a calculat și plătit bugetului de stat contributii de natura salariala și plata unor sume cu titlu de „diurna”, lunar, care au fost înregistrate în evidenta contabila în contul 625”Cheltuieli cu deplasari , detasari și transferari” ca cheltuiala deductibila fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada verificata.

Conform prevederilor legale mai sus enuntate, Societatea X avea obligatia sa asigure angajatilor sai care au fost detasati sa presteze munca în Olanda, Austria, Bulgaria, plata salariului minim din aceste state, conform principiului "lex loci laboris"(legea de la locul îndeplinirii activitatii), aspect de care societatea contestatara nu a tinut cont; la contestația formulata sau în timpul controlului societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte ca a achitat propriilor salariați salariul

minim din aceste state comunitare și a calculat și declarat bugetului de stat obligații salariale de natura salariale aferente acestui venit.

După cum s-a arătat și mai sus, sumele de bani plătite cu titlu de diurna propriilor angajați în temeiul dispozițiilor art.44 din Codul muncii reprezintă de fapt contraprestatie pentru munca desfășurată în cadrul firmei în condițiile în care s-a constatat că diurna diferă de la salariat la salariat în funcție de activitatea desfășurată de la o luna la alta ca sume variabile în funcție de timpul efectiv lucrat, nr.de km parcursi etc; plata diurnelor se face în generală, în data de 15 a lunii următoare, celei pentru care acestea sunt datorate.

Având în vedere că pentru cea mai importantă parte a sumei primită de angajați ca urmare a muncii prestate pentru îndeplinirea obiectului contractelor încheiate de societatea contestată cu beneficiarii din statele membre (Olanda, Austria, Bulgaria) iar în statul de rezidență România, societatea nu a reținut impozitele și contribuțiile obligatorii, prevalându-se în mod formal de „diurna”, s-a prejudiciat atât bugetul de stat prin neachitarea impozitului pe venitul din salarii și contribuțiilor sociale obligatorii cât și angajații prin faptul că s-au reținut contribuțiile la un nivel minim - situație care generează un nivel minim al pensiei, ori directivele UE chiar asta urmăresc, evitarea dezavantajării angajaților prin asigurarea unui nivel al protecției sociale corespunzător nivelului de contribuții sociale aferent țării în care își desfășoară activitatea.

La pct.38 din considerentele Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-815/2018 se specifică faptul că prestarea de servicii transnaționale trebuie să fie realizată în cadrul unor condiții de concurență loială și al unor măsuri care să garanteze respectarea drepturilor lucrătorilor.

Referitor la angajații societății care au funcția de manager și coordonator transport care, pe perioada verificată au încasat sume de bani cu titlu de diurna neimpozabilă, fără a fi justificată cu documente legale, arătăm că în contestația formulată nu se face referire și nu s-a prezentat argumente și documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În aceste condiții se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că sumele plătite cu titlu de diurna angajaților (manager și coordonator transport) reprezintă venituri de natură salarială în conformitate cu prevederile art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit și contribuții de asigurări sociale obligatorii.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, jurisprudența națională, documentele existente la dosarul cauzei se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reincadrarea, în temeiul art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, a operațiunilor privind delegarea/detasarea angajaților în străinătate respectiv reconsiderarea sumelor achitate propriilor angajați cu titlu de diurna pe perioada delegării/detasării în străinătate ca venituri de natură salarială urmare a muncii prestate conform prevederilor art.76 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

Se retine ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reîncadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

In speta, la reîncadrarea operatiunilor organele de inspectie fiscala au avut in vedere reflectarea continutului economic al tranzactiilor in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor transmise de contribuabil , in ansamblul lor, fara a urmari aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Prin urmare in mod legal , pe perioada 01.01.2020-31.08.2020, organele de inspectie fiscala au reîncadrat sumele plătite angajatilor delegati/detasati în strainatate , cu titlu de diurna ca reprezentând în fapt venituri de natura salariala impozabile în Romania și au procedat la stabilirea veniturilor salariale brute prin ajustarea sumei nete prin procedeul sutei micșorate; la reîncadrarea sumelor acordate cu titlu de diurna ca reprezentand venituri de natura salariale, organele de inspectie fiscala au luat in considerare doar indemnizatiile de delegare(diurna) achitate personalului detasat, fara a se lua in considerare cheltuielile de cazare, masa, transport.

De asemenea se retine ca in mod legal , organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale de natura salariala asupra bazei impozabile si anume:

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii se reține ca acesta a fost stabilit prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei impozabile (venit brut-contributii sociale obligatorii) în conformitate cu prevederile art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani si/sau în natura obtinute de o persoana fizica rezidenta ori nerezidenta ce desfasoara o activitate în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda,

inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca acordate persoanelor care obtin venituri din salarii si asimilate salariilor.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica si urmatoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]

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

iar la art.78 din acelasi act normativ se prevede:

“ (1) Beneficiarii de venituri din salarii și asimilate salariilor datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte(...) “

La pct.12 din H.G. Nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , se prevede:

“În sensul art. 76 alin. (1) si (2) din Codul fiscal, veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca, raport de serviciu, act de detasare precum si orice sume de natura salariala primite în baza unor statute speciale prevazute de lege, indiferent de perioada la care se refera, si care sunt realizate din:

a) sume primite pentru munca prestata ca urmare a contractului individual de munca, a contractului colectiv de munca, precum si pe baza actului de numire:

(i) salariile de baza;

(ii) sporurile si adaosurile de orice fel;

(iii) indemnizatii pentru trecerea temporara în alta munca, pentru reducerea timpului de munca, pentru carantina, precum si alte indemnizatii de orice fel, altele decât cele mentionate la pct. 3 alin. (1), având aceeași natura;

(iv) recompensele si premiile de orice fel;

(v) sumele reprezentând premiul anual si stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din institutiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariatilor agentilor economici;

(vi) sumele primite pentru concediul de odihna, cu exceptia sumelor primite de salariat cu titlu de despagubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului si familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de munca, precum si eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihna;

(vii) sumele primite în caz de incapacitate temporara de munca;

(viii) valoarea nominala a tichetelor de masa, tichetelor de cresa, voucherelor de vacanta, acordate potrivit legii;

(ix) orice alte câstiguri în bani si în natura, primite de la angajatori de catre angajati, ca plata a muncii lor;”

Iar la pct.14 din acelasi act normativ se prevede:

“(1) Venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate într-o luna conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu, act de detasare sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de locul unde se desfasoara activitatea remunerata, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca respectiv si orice castiguri in bani si in natura primite de la angajatori de catre angajati ca plata a muncii lor.

De asemenea, se retine ca venitul brut lunar din salarii reprezinta totalitatea veniturilor realizate intr-o luna de o persoana fizica, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt acordate.

Se retine astfel ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe venituri prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei impozabile, prin actul fiscal contestat.

În ceea ce privește contributia de asigurari sociale retinuta de la asigurati stabilită suplimentar de plata, se reține ca aceasta a fost stabilita prin aplicarea cotei de 25% asupra bazei impozabile în conformitate cu prevederile art.136, art.137 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

-art.136

“Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii

Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:

a) cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori resedinta în România;

-art.137

Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri:

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

-art.138

Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi; [...]

-art.139

Baza de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială 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.”

In ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată, se reține că aceasta a fost calculată prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei impozabile determinată suplimentar de organele de inspecție fiscală, pe perioada verificată, în conformitate cu prevederile, art.153, art.155, art.156, art.157, art.168 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.153

Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români cu domiciliul în țară; [...]

-art.155

Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

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

-art.156

Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate este de 10% și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, potrivit prezentei legi.

-art.157

(1) Baza lunară de calcul al contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut 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.168

Stabilirea și plata contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum și instituțiile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. g) - o) au obligația de a calcula și de a reține la sursa contribuțiile individuale de asigurări sociale de sănătate, precum și obligația de a calcula contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorate de aceștia, după caz.”

În ceea ce privește contribuția asiguratorie de muncă stabilită suplimentar de plată, se reține că aceasta a fost stabilită asupra bazei impozabile, în conformitate cu prevederile art.220¹, art.220², art.220³, art.220⁴ din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.220¹

“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;”

-art.220²

(1) Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la [art. 76](#) alin. (1) - (3), după caz, acordate de către contribuabilii prevăzuți la [art. 220¹](#) lit. a), respectiv realizate de către persoanele fizice prevăzute la [art. 220¹](#) lit. b).

-art.220³

„(1) Cota contribuției asiguratorii pentru muncă este de 2,25%.”

-art.220⁴

„(1) Baza lunară de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă o reprezintă suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației

europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele de funcție/salariile de funcție corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca baza lunara de calcul a contributiilor sociale individuale precum si cele datorate de angajatori este constituita din castigul brut lunar realizat de persoanele impozabile asa cum este definit art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale enuntate se retine ca angajatorii au obligatia de a calcula, retine si vira contributiile sociale aferente veniturilor de natura salariala prin aplicarea cotelor legale la valoarea salariilor brute realizate lunar de salariati; angajatii datoreaza contributii sociale prin aplicarea cotelor asupra unei baze lunare de calcul constituita din veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar.

Astfel se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit , contributii de natura salariala asupra fondului de salariu brut stabilit suplimentar prin aplicarea cotelor de contributii potrivit prevederilor legale mai sus enuntate.

In contestatia formulata societatea contestatara nu contesta modul de calcul al venitului brut stabilit suplimentar ca baza de calcul al contributiilor sociale si nici modul de calcul al contributiilor sociale.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si documentele existente la dosarul contestatiei, se retine ca Societatea X datoreaza bugetului de stat contributiile la bugetul asigurarilor sociale si impozitul pe veniturile din salarii , stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra fondului suplimentar de salarii determinat suplimentar prin reintregirea sumei nete reprezentand venituri de natura salariala achitate persoanelor detasate sa lucreze in strainatate pe perioada ianuarie 2020- august 2020, ca plata a muncii lor.

In aceste conditii, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse

prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe venituri din salarii, contributie de asigurari sociale retinuta de la asigurati, contributie de asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati, contributie asiguratorie pentru munca, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala cu privire la obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- contributie de asigurari sociale retinuta de la asigurati;
- contributie pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.