

**DECIZIA nr. 955/2016**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L. din sat X, județul X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/15.04.2016**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/14.04.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/15.04.2016, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/X/2009, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, str. X, nr. X, ap. X, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura D.G.R.F.P. Brașov sub nr. X/07.04.2016, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/11.03.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.03.2016, prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. suma totală de X lei, din care:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Prin contestația depusă și înregistrată în condițiile menționate mai sus, S.C. X S.R.L. solicită **anularea integrală** a actelor administrativ fiscale atacate.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/11.03.2016, respectiv data de **18.03.2016**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Secretariat AIF, respectiv data de **07.04.2016**, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe contestația în original.

Contestația prezintă în original amprenta ștampilei S.C. X S.R.L. și semnătura administratorului Y.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din sat X, jud. X, prin administratorul Y.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X solicită anularea integrală a Deciziei de impunere nr. F-X/11.03.2016 și a Raportului de**

**inspecție fiscală nr. F-X/11.03.2016**, acte emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Petenta consideră că actele administrative fiscale contestate sunt netemeinice și nelegale în ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare și aduce în susținerea contestației următoarele argumente:

- impozitul pe venitul salarii și contribuțiile sociale au fost calculate pe fondul **reîncadrării** de către organele de control a cheltuielilor de natura diurnelor plătite de societate în anul 2013 salariaților săi A, Y și B, pentru deplasările acestora în interesul societății în Germania și Austria;
- sumele înregistrate în rulajul contului 625 se încadrează în limita a *"de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele permise pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare"* prevăzută de Codul fiscal;
- prin exercitarea dreptului de apreciere invocat de organul de control, a fost încălcat principiul proporționalității, deoarece nu a fost asigurată o proporție justă între măsura luată și scopul urmărit prin instituirea ei;
- stabilirea obligațiilor suplimentare de plată, de natură salarială, în valoare totală de X lei, la care organul fiscal va adăuga dobânzi și penalități, duce la o împovărare fiscală excesivă a societății, ale cărei consecințe sunt intrarea în insolvabilitate;
- pentru fiecare deplasare, au fost întocmite ordine de deplasare, (confirmate de către partenerii de afaceri externi prin aplicarea amprentei ștampilei pe ordinele de deplasare) ce servesc ca document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și care cuprind informațiile minimale obligatorii cerute de OMFP 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- susținerile organului de control cu privire la întocmirea ordinelor de deplasare cum că ordinele de deplasare "au fost fotocopyate ulterior aplicării ștampilei" sunt nefondate și denigratoare la adresa reprezentanților societății;
- Deplasările efectuate au avut drept scop identificarea furnizorilor care pot oferi materiale și servicii de calitate, la prețuri avantajoase, care să satisfacă cerințele și nevoile clienților de pe piața românească;
- Contribuabilul afirmă că urmare a relațiilor comerciale desfășurate încă din anul 2009 cu Z GmbH din Germania, a încheiat cu aceasta, **în anul 2012, CONTRACTUL DE DISTRIBUȚIE UNICĂ** în care la cap. 4- "Colaborarea în cadrul distribuției" este prevăzut că "Pentru a păstra distribuția unică a produselor, comerciantul se obligă (...) să aibă pe cât posibil sedințe lunare cu firma pentru a discuta dezvoltarea activităților de distribuție. Comerciantul se obligă să participe regulat la toate cursurile și instruirile cu privire la produsele de pe piață, organizate de firmă." În anul 2013 au fost achiziționate de la Z GmbH materiale în valoare de X lei și au fost facturate către aceasta servicii-comision în valoare de X euro. Petenta susține că în 2013 au fost efectuate deplasări în Germania **aproape lunar** în vederea participării la sedințe, cursuri de instruire, la târguri și expoziții organizate de Z GmbH, la solicitarea și **invitația** acestuia, **efectuată prin intermediul poștei electronice**;
- între X SRL, în calitate de manager de proiect, și W GmbH a fost încheiat la data de 19.08.2013 contractul de prestări servicii având ca obiect *"organizarea, verificarea, controlul, supravegherea și serviciile de coordonare privind Centrala de energie fotovoltaică de 20 MW din Giurgiu"*, în care la punctul 3.7-"Întâlnirile de proiect" se stipulează: *"Se va conveni între părți că întâlnirile de proiect vor fi ținute când este necesar"*.

- deplasarea domnilor Y și A (administratori și salariați cu funcția de directori tehnici ai societății) în Germania și Austria au fost impuse de necesitatea purtării de negocieri cu furnizorii și beneficiarii din Comunitate, încheierea de contracte și de întâlniri ulterioare/ședințe, târguri, conferințe. Prezența doamnei B (salarat cu funcția de director de vânzări) este justificată atât de funcția deținută cât și de faptul că ea a intermediat întrevederile cu partenerii din Comunitate întrucât este vorbitor de limba engleză și germană.

Petenta face trimitere la decizia Curții Europene de Justiție în cauza C-11/70 *International Handelsgesellschaft v Einfuhr-und Vorratsstelle Getreide*, în care s-a statuat că „unei persoane nu trebuie să i se limiteze libertatea de a acționa dincolo de măsura necesară apărării interesului public”. Astfel, în condițiile în care a înregistrat în evidența financiar-contabilă sume de natura cheltuielilor cu diurna, iar legislația fiscală în materie, conține prevederi exprese cu privire la tratamentul fiscal aplicabil cheltuielilor, organul de control avea obligația să analizeze caracterul deductibil al cheltuielilor cu deplasările înregistrate de subscriș, prin prisma prevederilor art. 21, alineatele (1), (2), (3) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a normelor de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, în susținerea tratamentului fiscal aplicabil cheltuielilor cu diurna, contribuabilul atrage atenția asupra a două dintre deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, respectiv Decizia nr. 3778/2014 din Dosarul nr. 203/35/2012 și Decizia nr. 6051/2013 din Dosarul nr. 297/59/2010, prin care se constată că „*cheltuiala cu diurna trebuia înregistrată în contabilitate în baza unui document justificativ conform Ordinului nr. 1850/200*”, și că „*lipsa anumitor elemente din cuprinsul ordinelor de deplasare nu este de natură a justifica aplicarea, de către organele fiscale, în privința acestora, a prevederilor art. 21 alin. (4) lit, f) din Legea nr. 571/2003, în condițiile în care au fost identificate alte elemente de efectuare a operațiunilor*”.

Petenta consideră că aprecierile organului de control, potrivit cărora „*sumele încasate (...) sunt în realitate avantaje în bani acordate acestora pentru completarea veniturilor salariale*” sunt vădit tendențioase și nejustificate, în condițiile în care Normele de aplicare a Codului fiscal aduc lamuriri suplimentare în vederea interpretării și încadrării „*avantajelor de natura salarială*” ca fiind utilizarea sau acordarea de bunuri, servicii, diverse alte facilități salariaților și utilizate de salariat în interes personal. În fapt, sumele de bani acordate sunt o **recunoaștere a cheltuielilor efectuate de salariați** în interesul S.C. X S.R.L. și sunt admise, prin prevederi exprese, de legislația fiscală în vigoare. Societatea face referire la prevederile articolelor 55, alin. (4), lit. g) și 296<sup>15</sup>, lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Contestatară susține că **majoritatea** deplasărilor în Germania și Austria au fost efectuate cu autoturismele aflate în proprietatea subscrișei și au **fost înregistrate cheltuieli aferente cu combustibilul, rovine etc**, cheltuieli evidențiate în rulajele conturilor 6022 „Cheltuieli privind combustibilul” și 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” dar că au existat și situații în care transportul-biletele de avion au fost puse la dispoziție de partenerul din Comunitate. În ceea ce privește cazarea, petenta afirmă că, atunci când deplasările se făceau urmare invitației partenerului din Comunitate, cazarea era asigurată de acesta precum și faptul că **pentru majoritatea deplasărilor, cheltuielile de cazare au fost suportate de către salariați din sumele reprezentând indemnizațiile de deplasare**.

În susținere contribuabilul mai precizează că sumele plătite angajaților pentru deplasările în Germania și Austria cu titlu de diurnă sunt de natura indemnizațiilor de delegare/detasare, sunt legate de desfășurarea obiectului de activitate al societății, și că obligația de a recunoaște aceste cheltuieli este prevăzută atât în

**Regulamentul intern** al S.C. X S.R.L. cât și în contractele individuate de muncă întocmite și încheiate în conformitate cu prevederile Codului muncii.

În consecință, petenta solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative fiscale cu privire la obligațiile suplimentare de plată stabilite în mod nelegal.

Petenta a transmis anexat la contestație copii de pe următoarele înscrisuri: contractul încheiat cu Z GmbH Germania și fișa conturilor 401, 411, contract încheiat cu W GmbH Austria și fișa contului 411, regulament intern, contracte de muncă, atestat limba engleză, diploma de studii, corespondența electronică bilet de avion, ordine de deplasare.

**II. Prin Decizia de impunere nr. F-X/11.03.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice,** organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei, constând în:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

perioada supusă inspecției fiscale fiind 01.01.2013-31.12.2013.

Inspecția fiscală a avut ca obiect reverificarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor precum și a contribuțiilor datorate pentru veniturile din salarii aferente perioadei 01.01.2013- 31.12.2013, ca urmare a faptului că prin Decizia nr. X/2015 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, s-a decis desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/27.05.2015.

Astfel, în conformitate cu prevederile Deciziei nr. X/2015 mai sus menționată, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere numai cheltuielile cu diurna externă acordată salariaților:

- B, având funcția de director vânzări identificată cu CNP X, care a încasat în total suma de X euro pentru deplasări externe, respectiv suma de X euro pentru luna august 2013 și suma de X euro pentru fiecare din celelalte luni din perioada martie- decembrie 2013,
- Y, având funcția de director tehnic identificat cu CNP X, care a încasat în total suma de X euro, respectiv suma de X euro pentru fiecare lună din perioada martie- decembrie 2013;
- A, având funcția de director tehnic identificat cu CNP X, care a încasat în total suma de X euro, respectiv suma de X euro pentru fiecare lună din perioada martie-decembrie 2013.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale au fost verificate contracte individuale de muncă și acte adiționale la contracte, contracte de prestări servicii/convenții civile, state de plată a salariilor, note contabile, declarația privind obligațiile de plată a

contribuțiilor sociale, impozit pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (formular 112), balanțe de verificare, situații financiare anuale. Quantum diurnei externe a fost stabilit de societate la de 87 euro/zi.

Societatea are ca obiect principal de activitatea declarat Operațiuni de mecanică generală CAEN 2562.

**Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.03.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.03.2016 contestate, s-au stabilit următoarele:**

Cheltuielile cu diurna externă acordată celor trei persoane menționate mai sus pentru deplasările în Germania la firma Z GmbH, au fost decontate pentru aceeași perioadă de timp, respectiv câte 10 zile în fiecare lună calendaristică din perioada martie-decembrie 2013 (cu excepția lunii august 2013 când pentru d-na B s-au decontat cheltuieli cu diurna externă pentru întreaga lună, pe ordinul de deplasare fiind menționat „negocieri” W GmbH Austria), dar nu au fost prezentate dovezi concrete privind transportul și cazarea acestor persoane în afara teritoriului României (bilete de avion, bonuri pentru alimentarea cu combustibil din statele de pe traseu, taxe de autostradă, facturi sau bonuri de cazare, etc).

Având în vedere că pe Ordinul de deplasare nu este menționată decât diurna, echipa de control a solicitat în scris să-i fie prezentate și alte documente prin care să se probeze deplasările externe efectuate de salariații societății în perioada martie-decembrie 2013, respectiv bilete de avion, bonuri de alimentare cu combustibil, vignete pentru circulația autovehiculelor în statele de pe traseu, foi de parcurs, etc.

În răspunsul dat, administratorul a afirmat că pe lângă ordinele de deplasare semnate și ștampilate de partenerii externi, mai deține contracte încheiate cu partenerii externi la sediul acestora în perioada respectivă, foi de parcurs, confirmări rezervări bilete de avion, corespondența electronică cu partenerii externi, bilete de avion electronice, contracte în țară, în valoare de X euro fără TVA, pentru care trebuia adusă marfa din Germania. De asemenea, contribuabilul precizează că în contractul cu Z GmbH e un paragraf prin care societatea se angajează ca în calitate sa de distribuitor să participe la toate cursurile organizate de ei lunar. Petenta susține că mare parte dintre cheltuielile cu transportul și cazarea personalului în străinătate au fost suportate de către partenerii externi, motiv pentru care nu deține documentele justificative aferente precum și faptul că a ales să nu-și exercite dreptul la deducere a tuturor cheltuielilor cu transportul și cazarea aferente deplasărilor externe, motiv pentru care nu a păstrat documentele justificative în afara celor menționate.

Au fost prezentate foile de parcurs întocmite de operatorul economic pentru autoturismul X (Skoda Break) în care sunt menționate deplasări în Germania dar contribuabilul nu deține documente privind plata taxelor de drum în statele de tranzit sau alimentarea cu combustibil pe traseul parcurs din România în Germania, având în vedere că, dată fiind capacitatea rezervorului, nu este posibilă parcurgerea distanței cu un singur plin.

În susținerea afirmației că în anumite situații biletele de avion au fost puse la dispoziție de partenerul extern, contribuabilul a prezentat corespondența electronică din data de 09.08.2013 purtată între reprezentantul societății W GmbH din Viena și reprezentantul D.G. Solar S.R.L., însoțită de biletul de avion. Din analiza documentelor prezentate echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că îmbarcarea în avion s-a efectuat de la Aeroportul Henri Coanda din București în data de 14 august 2013 la ora 08:35, iar întoarcerea în țară s-a efectuat în aceeași zi la ora 20:30.

Din analiza contractelor individuale de muncă, s-a constatat că cele trei persoane au fost încadrate cu o fracțiune de normă de 4 ore/zi, salariul de bază brut lunar fiind de 1 .200 lei/lunar. Cu toate acestea, din statele de salarii puse la dispoziție

organelor de inspecție fiscală, respectiv din foaia colectivă de prezență rezultă faptul că aceștia au fost ponțați cu 4 ore/zi iar venitul din salarii realizat este de numai 600 lei/lunar. La explicațiile scrise solicitate de organele de inspecție fiscală cu privire la aceste neconcordanțe, administratorului societății dl Y a precizat că persoanele respective au fost încadrate cu normă redusă de 4 ore/zi și un salariu de 600 lei lunar, iar salariul de 1.200 lei se reprezintă remunerația pentru o normă întreagă.

Organele de control au constatat că în perioada în care cele trei persoane mai sus menționate figurau ca fiind delegate în străinătate, în acest sens fiind decontate pentru aceștia cheltuieli cu diurna externă, acestea figurează ca delegați înscriși pe facturi de aprovizionare sau au fost decontate în numele lor cheltuieli cu cazarea.

Astfel:

- deși pentru toată luna august 2013 pentru B au fost decontate cheltuieli cu diurna externă, conform facturii nr. X, în valoare totală de 105 lei, întocmită de SC Q SRL din jud. Giurgiu aceasta a fost cazată în România în data de 29.08.2013. De asemenea, potrivit facturii nr. 996 în valoare totală de 1.339,91 lei, salariatul B figurează ca delegat pentru aprovizionarea cu materiale (lichid termosol, turbinox, conector, etc) de la firma S.C. K S.R.L. Brașov în data de 06.08.2013;
- salariatul A figurează ca delegat înscris în factura nr. 20130947, în valoare totală de 1.599,60 lei, pentru aprovizionarea cu materiale (lampa led) de la firma S.C. J SRL în data de 06.08.2013, deși potrivit Ordinului de deplasare nr. 16/05.08.2013 în perioada 05.08.13-14.08.13 a fost delegat în Germania;
- salariatul Y figurează ca delegat înscris în factura nr. 1613 în valoare totală de 430,40 lei pentru aprovizionarea cu materiale (borne auto, etc) de la firma S.C. H SRL în data de 12.08.2013, deși potrivit Ordinului de deplasare nr. 16/05.08.2013 în perioada 05.08.13-14.08.13 a fost delegat în Germania.

Referitor la aceste situații, d-nul Y a precizat, în ce privește decontarea cheltuielii cu cazarea doamnei B în data de 29.08.2013, că aceasta s-a aflat în Austria în cursul lunii august 2013 pentru negocieri cu clientul extern W GmbH. În legătură cu executarea contractului încheiat cu această societate în 19.08.2013, doamna B împreună cu reprezentantul W GmbH s-au deplasat în data de 29.08.2013 din Viena la Giurgiu, locul implementării proiectului, pentru o singură zi și au înnoptat la unitatea de cazare deținută de firma Q SRL în Giurgiu dar a doua zi s-au întors în Viena.

De asemenea, contribuabilul susține că furnizorii S.C. J S.R.L., S.C. H S.R.L. și S.C. K S.R.L. sunt parteneri vechi de afaceri, care pentru produsele comandate comunică factura pe cale electronică, originalul fiind transmis ulterior. Referitor la menționarea ca delegat a domnilor Y și A, se precizează că aceste nume sunt salvate în forma electronică a facturii și că facturile sunt emise cu menționarea aceluiași delegat deși în realitate produsele au fost aprovizionate de către alți angajați ai societății.

Având în vedere cele prezentate anterior, echipa de inspecție fiscală a apreciat că sumele încasate de cele trei persoane sub forma mascată de „cheltuieli cu diurna externă”, sunt în realitate avantaje în bani acordate acestora pentru completarea veniturilor, astfel fiind urmărită reducerea obligațiilor fiscale de natură salarială datorate de S.C. X SRL. Totodată, organul de inspecție consideră că aceste obligații fiscale nu intră sub incidența prevederilor Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale.

La stabilirea bazei de calcul a impozitului pe venituri din salarii stabilit suplimentar, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere următoarele elemente:

- suma de X lei reprezentând veniturile încasate de cele trei persoane sub formă de diurnă externă;

- suma de X lei care reprezintă deducerea acordată salariaților: Y, A, B, pentru perioada martie-decembrie 2013 (X lei/persoană x 3 persoane x 10 luni) ca urmare a faptului că venitul realizat de fiecare persoană nu depășește plafonul de 3.000 lei;
- suma X lei reprezentând CAS reținută de la asigurați;
- suma de X lei reprezentând CASS reținută de la asigurați;
- suma de X lei reprezentând fond somaj reținută de la asigurați.

Astfel, organele de control au determinat o bază suplimentară de calcul a impozitului pe venituri din salarii în sumă de X lei, pentru care au calculat impozit pe venituri din salarii suplimentar de plată în sumă de X lei, prin aplicarea cotei de 16% prevăzută la art. 57, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ( $X \cdot 16\%$ ).

Totodată, inspectorii fiscali au recalculat și contribuțiile sociale aferente drepturilor de natură salarială, după cum urmează:

- **contribuția de asigurări sociale datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 20,8% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar în cuantum de X lei, rezultând o contribuție de asigurări sociale datorată de angajator, stabilită suplimentar, în sumă de X lei, în baza prevederilor art. art. 296<sup>5</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. a) și a<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați**, a fost majorată ținând cont de faptul că în luna august 2013 salariatul B a realizat un venit brut de X lei iar contribuția aferentă de X lei depășește plafonul maxim prevăzut de lege care este în cuantum de 1.167 lei cu X lei, astfel că prin aplicarea cotei de 10,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în condițiile menționate mai sus, a rezultat o contribuție a asiguraților la asigurările sociale de stat stabilită suplimentar în sumă de X lei ( $X \cdot 10,5\% - X$  lei), în baza prevederilor art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. a) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. a) și a<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de X lei, rezultând o contribuție de asigurări pentru somaj datorată de angajator, stabilită suplimentar, în sumă de X lei, în baza prevederilor art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția individuală pentru somaj reținută de la asigurați**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de X lei, rezultând o contribuție individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați, stabilită suplimentar, în sumă de X lei, în baza prevederilor art. 296<sup>5</sup> alin. (6), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,25% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de X lei, rezultând o contribuție a angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, stabilită suplimentar, în sumă de X lei, în baza prevederilor art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 5,2% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de X lei, rezultând o contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, stabilită suplimentar, în sumă de X lei, în baza prevederilor art. 296<sup>5</sup>, alin 2, art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. (b<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de X lei, rezultând o contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, stabilită suplimentar, în sumă de X lei, în baza prevederilor art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. a), art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. o), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. b<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator**, a fost majorată prin aplicarea cotei de 0,325% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în cuantum de X lei, rezultând o contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator în sumă de X lei, în baza prevederilor art. 296<sup>5</sup> alin. (5), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice**, a fost majorată prin aplicarea cotei 0,85% asupra bazei de calcul stabilită suplimentar, în valoare de X lei, rezultând o contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, stabilită suplimentar, în sumă de X lei, în baza prevederilor art. 296<sup>5</sup> alin.(2), art. 296<sup>18</sup> alin. (1) și art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

Referitor la suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

*Cauza supusă soluționării este dacă sumele plătite angajaților cu titlu de diurnă/ indemnizații de detașare externă reprezintă în fapt venituri de natură salarială ce trebuiau impozitate ca atare și dacă societatea datorează bugetului de stat obligațiile fiscale stabilite de organul fiscal prin decizia de impunere contestată, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală*



În fapt, prin Decizia nr. X/21.10.2015 dată de DGRFP Braşov- Serviciul Soluţionare Contestaţii, **s-a desfiinţat parţial** Decizia de impunere F-X/27.05.2015 emisă în baza Raportului de inspecţie fiscală F-X/27.05.2015 întocmit la S.C. X S.R.L., cu privire la impozitul pe venituri din salarii, contribuţia angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuţia individuală la asigurările sociale de stat, contribuţia angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuţia individuală la bugetul asigurărilor pentru şomaj, contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuţia individuală la asigurările sociale de sănătate, contribuţia la fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale, contribuţia angajatorului la fondul pentru accidente de muncă şi boli profesionale, contribuţia angajatorului la fondul pentru concedii medicale, calculate de organele de control prin reîntregirea veniturilor salariale cu valoarea diurnelor acordate salariaţilor pentru delegări în străinătate în perioada martie- decembrie 2013.

Organul de soluţionare a solicitat ca în condiţiile în care se constată că suma încasată de salariaţii ar reprezenta avantaje în bani primite de către aceştia pe perioada 01.03.2013- 31.12.2013 şi nu se încadrează în prevederile Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligaţii fiscale, organele de inspecţie fiscală să stabilească obligaţiile fiscale de natură salariale individuale, pe fiecare salariat în parte. În caz contrar, organele de inspecţie fiscală se vor pronunţa asupra deductibilităţii acestor cheltuieli, care au influenţă asupra impozitului pe profit datorat de societate.

Prin Decizia de impunere F-X/11.03.2016 contestată (întocmită ca urmare a desfiinţării Deciziei de impunere F-X/27.05.2015 şi a efectuării reverificării) organele de control au stabilit că suma de X lei încasată de salariaţii Z, A şi B reprezintă în realitate avantaje în bani acordate acestora pentru completarea veniturilor salariale ale perioadei martie-decembrie 2013 şi că obligaţiile fiscale de natură salarială nu intră sub incidenţa prevederilor Legii 209/2015 privind anularea unor obligaţii fiscale.

Astfel că, în urma verificării efectuate, organele de inspecţie fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL impozit pe veniturile din salarii în sumă de X lei şi contribuţii sociale în sumă totală de X lei, ca urmare a majorării bazei de impunere cu suma de X lei.

Prin contestaţia formulată, societatea comercială precizează că sumele platite angajaţilor cu titlu de diurnă pentru deplasările în Germania şi Austria, sunt de natura indemnizaţiilor de delegare/detaşare, sunt în mod expres legate de desfăşurarea obiectului de activitate al societăţii, nu depăşesc limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru personalul din instituţiile publice, iar înregistrarea diurnelor a fost efectuată în baza ordinelor de deplasare care cuprind informaţiile minime obligatorii cerute de OMFP 3512/2008 şi sunt confirmate de către partenerii de afaceri externi, prin aplicarea amprentei stampilei pe ordinele de deplasare.

Societatea contestatoare precizează că deplasările externe efectuate de cei trei salariaţi ai săi, au avut drept scop identificarea furnizorilor care pot oferi materiale şi servicii de calitate sau participarea la cursuri de instruire, la târguri şi expoziţii organizate de Z GmbH, la solicitarea şi invitaţia acestuia efectuată prin intermediul poştii electronice.

Pentru a justifica prezenţa d-nei B în toate delegaţiile, petenta susţine că aceasta a intermediat întrevederile cu partenerii din Comunitate întrucât este vorbitor de limba engleză şi germană şi deţine funcţia de director de vânzări în cadrul S.C. X S.R.L.

Contestatară mai susţine că în anul 2013 au fost purtate negocieri cu W GmbH din Viena, Austria, care s-au concretizat prin încheierea contractului de prestări

servicii în care S.C. X S.R.L. are calitatea de manager proiect și precizează faptul că volumul veniturilor realizate ca urmare a încheierii contractului au fost în anul 2013 în sumă de X lei.

Referitor la transportul persoanelor la/de la locul delegării, contribuabilul afirmă că majoritatea deplasărilor în Germania și Austria au fost efectuate cu autoturismele aflate în proprietatea sa și au fost înregistrate cheltuieli aferente cu combustibilul, rovine etc, cheltuieli evidențiate în rulajele conturilor 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" și 6588 "Alte cheltuieli de exploatare". De asemenea, petenta arată că au existat situații în care partenerul din Comunitate a pus la dispoziție biletele de avion și prezintă spre exemplificare corespondența electronică purtată între reprezentantul societății din Viena și reprezentantul S.C. X S.R.L., însoțită de biletul de avion.

În ceea ce privește cazarea, petenta susține că atunci când deplasările se făceau ca urmare a invitației partenerului din Comunitate, cazarea era asigurată de acesta dar și că, pentru majoritatea deplasărilor, cheltuielile de cazare au fost suportate de către salariați din sumele reprezentând indemnizațiile de deplasare. Astfel că sumele de bani acordate sunt o recunoaștere a cheltuielilor efectuate de salariați în interesul S.C. X S.R.L. și mai mult decât atât sunt admise, prin prevederi exprese, de legislația fiscală în vigoare iar organul de control avea obligația să analizeze caracterul deductibil al cheltuielilor cu deplasările înregistrate de subscrisa, prin prisma prevederilor art. 21, alineatele (1), (2), (3) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a normelor de aplicare a Codului fiscal.

În vederea susținerii deductibilității cheltuielilor cu diurnele acordate salariaților, contestatoarea mai anexează Regulamentul intern și Contractele de muncă încheiate cu cei trei salariați care prevăd acordarea indemnizațiilor de delegare (diurnă).

În speță, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele:

Conform Ordinilor de deplasare anexate se constată că, exceptând luna august (când la Z GmbH din Germania s-au deplasat doar doi salariați), în perioada martie 2013- decembrie 2013 cei trei salariați ai societății, Y, A și B, au fost delegați în Germania la societatea Z GmbH câte 10 zile lunar în aceeași perioadă, în condițiile în care contractul cu această societate a fost încheiat în anul 2012. Deși afirmă că salariații s-au deplasat la această societate pentru a participa la ședințe, cursuri de instruire, târguri și expoziții organizate de furnizor „la solicitarea și invitația acestuia... efectuată prin intermediul poștei electronice”, petenta nu prezintă în susținere niciun extras după corespondența electronică la care face referire.

Referitor la cifra de afaceri înregistrată în relația cu Z GmbH în anul 2013, de X euro și la achizițiile în valoare de X lei, petenta nu probează în niciun fel legătura de cauzalitate între cheltuielile de delegare și obținerea acestor venituri, ținând cont că în perioada martie– decembrie 2013 doar cheltuielile de delegare la această societate au fost de **X EURO**.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației prevederile citate din contractului încheiat cu Z GmbH conform cărora „pentru a păstra distribuția unică a produselor, comerciantul se obligă (...) să aibă pe cât posibil ședințe lunare cu firma pentru a discuta dezvoltarea activităților de distribuție. Comerciantul se obligă să participe regulat la toate cursurile și instruirile cu privire la produsele de pe piață, organizate de firmă”, având în vedere că aceste prevederi nu specifică expres locul și modul în care se vor desfășura ședințele sau cursurile, într-o perioadă în care

dezvoltarea tehnicii de calcul permite efectuarea cu ușurință de videoconferințe și cursuri on-line iar expresia „pe cât posibil” nu are un caracter imperativ.

Aceeași situație o regăsim și în cazul contractului încheiat în data de 19.08.2013 cu W GmbH din care petenta citează că „Se va conveni între părți că întâlnirile de proiect vor fi ținute când este necesar” și din care nu rezultă necesitatea ca d-na B să se deplaseze în Austria în perioada ulterioară încheierii contractului, în acesta fiind precizat că dl. C „rămâne principalul partener de contact pentru AKS și va fi obligat să fie prezent în persoană pe șantier și **să participe personal la ședințe**”. Din aceste prevederi se poate trage concluzia că ședințele vor fi ținute pe șantier, respectiv în Giurgiu, România în prezența d-lui C.

Contrar susținerii din contestație referitor la ordinele de deplasare, potrivit căreia: „au fost înregistrate cheltuieli aferente cu combustibilul, rovine etc, cheltuieli evidențiate în rulajele conturilor 6022 și 6588”, petenta nu a prezentat nici cu ocazia controlului și nici în susținerea contestației niciun document privind achiziția de combustibil sau plata taxelor de drum în statele de tranzit, achiziții fără de care nu se poate efectua un traseu de 3.500 Km (din România până la sediul Z GmbH din Germania și retur).

Mai mult, în Nota explicativă dată la solicitarea organelor de control reprezentantul petentei afirmă că „societatea noastră a ales să nu-și exercite dreptul la deducerea tuturor cheltuielilor cu transportul și cazarea aferente deplasărilor externe, din acest motiv nepăstrând documentele justificative” sau că „pentru majoritatea deplasărilor, cheltuielile de cazare au fost suportate de către salariați din sumele reprezentând indemnizațiile de deplasare”.

De altfel, ultima afirmație a reprezentantului societății este contrară prevederilor punctului 9.4. din Regulamentul intern la care se face referire în contestație, conform cărora **angajatorul are obligația „să acorde salariaților plata cheltuielilor de transport și cazare”**, precum și prevederilor punctului M alin. 1 lit g) din Contractul individual de muncă care prevede că „**salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare...**”. Se reține că petenta nu a prezentat niciun document pentru achiziția de servicii de cazare în Germania sau Austria.

Din corespondența purtată cu W GmbH Austria, anexată la contestație, reiese clar că d-na B nu s-a aflat în Viena în perioada 09.08.2013-13.08.2013, aceasta îmbarcându-se pentru Viena în data de 14.08.2013 la ora 08:35 și revenind în țară în aceeași zi la ora 20:30. Totodată, în data de 29.08.2013 pentru această angajată au fost decontate cheltuieli cu cazarea în Giurgiu, fapt confirmat de contestatară. Astfel că nu se justifică acordarea diurnei externe pentru d-na B pentru un număr de 31 zile în august 2013. De altfel pentru transportul acestei persoane în Austria a fost prezentat doar biletul de avion la care s-a făcut referire mai sus, care o plasează pe d-na B în Austria o singură zi în luna august 2013.

Societatea nu probează cu documente afirmația că „deplasările efectuate au avut drept scop identificarea furnizorilor care pot oferi materiale și servicii de calitate...” având în vedere că ordinele de deplasare poartă doar amprenta ștampilei Z GmbH, cu care petenta avea relații comerciale încă din anul 2009, excepție făcând un singur ordin de deplasare care este ștampilat de W GmbH.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control afirmă că ordinele de deplasare cu amprenta ștampilei Z GmbH au fost fotocopyate ulterior aplicării ștampilei și nu sunt semnate de reprezentantul clientului, iar din analiza acestora se constată într-adevăr că se repetă constant trei situații referitor la încadrarea identică a ștampilei în rubrica aferentă din Ordinul de deplasare, fapt ce se poate constata cu ușurință la o simplă analiză a documentelor.

Considerând cele precizate mai sus, rezultă că Ordinele de deplasare întocmite pentru înregistrarea cheltuielilor cu deplasările externe nu prezintă informații corecte și nu pot fi susținute prin prezentarea de alte documente din care să reiasă că petenta a parcurs lunar în perioada martie 2013-decembrie 2013 traseul din România în Germania.

Prin urmare, în mod corect organele de control au apreciat că veniturile încasate de cei trei salariați sub formă de diurnă externă, reprezintă avantaje în bani de care aceștia au beneficiat în perioada martie 2013-decembrie 2013, fără ca aceste sume să fie incluse în masa impozabilă pentru calculul impozitului pe venituri din salarii.

Se reține că în speța în cauză nu sunt incidente deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, respectiv Decizia nr. 3778/2014 din Dosarul nr. 203/35/2012 și Decizia nr. 6051/2013 din Dosarul nr. 297/59/2010, la care petenta face trimitere, deoarece, așa cum am arătat mai sus, nu au putut fi identificate *alte elemente* care să confirme operațiunea de delegare. Mai mult, așa cum am arătat mai sus, documentele prezentate de petentă infirmă prezența d-nei B în Austria în luna august pentru o perioadă de 31 de zile.

De asemenea, referitor la cheltuielile înregistrate pe contul 625- „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” organele de control au stabilit că sunt în fapt avantaje în bani acordate salariaților, astfel că nu au considerat nedeductibile aceste cheltuieli ci doar le-au reîncadrat și au aplicat prevederile legale incidente, astfel că concluzia Curții Europene de Justiție din Decizia în cauza C-11/70, citată de petentă, nu se aplică speței în discuție.

**În drept**, în ceea ce privește definirea veniturilor din salarii, art. 55 alin. (1) și alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**ART. 55 Definierea veniturilor din salarii**

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

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

*(...)*

***k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”***

Art. 57 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

**„art. 57 Determinarea impozitului pe venitul din salarii**

*(1) Beneficiarii de venituri din salarii 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 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte [...] „*

În același sens sunt și prevederile Normelor metodologice de aplicare a art. 55 alin. (2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, care la pct. 68 lit. a) precizează:

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

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

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

Având în vedere textele de lege mai sus citate, se reține că sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, iar la stabilirea veniturilor impozabile din salarii se au în vedere inclusiv avantajele în bani și în natură.

**Bazele de calcul pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor** sunt reglementate la art. 296<sup>2</sup>, art. 296<sup>3</sup> lit. a) și e), art. 296<sup>4</sup> alin. (1) lit. a), art. 296<sup>5</sup> alin. (1), (2), (2<sup>1</sup>), (3), (4) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd următoarele:

„art. 296<sup>2</sup> **Sfera contribuțiilor sociale**

În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la art. 2 alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii.”

„art. 296<sup>3</sup> **Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;

[...]

e) persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada în care acestea beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

**„art. 296<sup>4</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

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

(...)"

**„ART. 296<sup>5</sup> Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități assimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor**

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (6).

(2<sup>1</sup>) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15</sup> și art. 296<sup>16</sup> lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17</sup> alin. (7). Baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), care pot să angajeze forța de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu

modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296<sup>15</sup>.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.”

### **Art.. 296<sup>18</sup> Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii.

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>2</sup>) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a<sup>3</sup>) 41,3% pentru condiții speciale de muncă și pentru alte condiții de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;

b<sup>2</sup>) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;

d<sup>2</sup>) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

e) 0,15% - 0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator;

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.

Față de cele de mai sus, se reține că angajatorii au obligația de a calcula impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale și fondurile speciale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați, iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute reprezentând drepturi salariale sau de natură salarială, realizate lunar de angajat/asigurat.

În ceea ce privește diferențele suplimentare reprezentând impozit pe veniturile din salarii, contribuții la asigurări sociale și fonduri speciale datorate de angajator și angajați stabilite de organele de inspecție fiscală, se reține că societatea nu a inclus

în baza de calcul a acestor contribuții sumele acordate angajaților cu titlu de diurnă externă, în cuantum total de X lei.

Din raportul de inspecție fiscală respectiv din decizia de impunere, s-a reținut că pentru sumele plătite de S.C. X S.R.L. celor trei angajați cu normă parțială de muncă sub formă de diurnă externă, petenta a prezentat doar ordinele de deplasare nesemnate de partener care au fost anexate dosarului cauzei, în care nu sunt înscrise documentele privind achiziția combustibilului, taxei de drum sau servicii de cazare iar aceste documente nu au fost prezentate nici în susținerea contestației.

În susținerea punctului său de vedere petenta face referire la prevederile art. 55, alin. 4 lit. g din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform căruia:

„art. 55 Definirea veniturilor din salarii

**(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:**

*g) indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;”*

și precizează că valoarea diurnelor primite de salariați nu depășește limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru personalul din instituțiile publice, prin urmare **nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile.**

Referitor la aceste susțineri ale contestatoarei, se reține că în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. 2285/14.04.2016, organul de control a apreciat că sumele primite de către cei trei salariați ai S.C. X S.R.L. nu reprezintă diurne, ci avantaje în bani acordate acestora pentru completarea veniturilor salariale, pentru care unitatea datorează impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale.

**Articolul 5 alin. 1 lit. a)** din Hotărârea nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului roman trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, **definește noțiunea de “diurnă”**, astfel:

*“o sumă zilnică, denumită în continuare diurnă, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea”.*

Din textul de lege anterior citat se reține că diurna reprezintă o sumă de bani care se acordă zilnic pentru acoperirea cheltuielilor de hrana și transport în localitatea în care angajatul își desfășoară activitatea, **atunci când acesta este delegat în străinătate în interes de serviciu.**

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, în baza documentelor anterior menționate, prezentate de contestatoare organelor de inspecție fiscală și anexate la dosarul cauzei, în mod corect organele de control au reținut că sumele plătite angajaților nu reprezintă diurne, ci avantaje în bani, pentru care se datorează impozit pe venit conform art. 55 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, având în vedere că, sumele decontate salariaților în perioada verificată reprezintă avantaje de natură salarială, aferent acestora, se datorează și contribuții la bugetul asigurărilor sociale și la fondurile speciale.

Prevederile art. 65 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează că: **“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Astfel, ținând cont de principiul de drept “*actori incumbit probatio*”, cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită



recunoașterea unui drept, se reține că simpla susținere a unității, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, precum și faptul că petentul nu aduce argumente de fapt și de drept sau documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele achitate de societate în folosul unor angajați, cu titlu de diurnă externă, reprezintă venituri nete de natură salarială realizate de angajații societății, pe cale de consecință procedându-se la reîntregirea fondului de salarii brut al S.C. X S.R.L., pentru perioada martie 2013 – decembrie 2013, cu suma totală de X lei. Pentru aceste venituri salariale au fost calculate în mod legal impozit pe veniturile din salarii, precum și contribuțiile aferente drepturilor salariale (contribuțiile la asigurările sociale, contribuțiile la asigurările de sănătate, contribuțiile la fondul de șomaj, contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, contribuția pentru concedii și indemnizații).**

Drept urmare, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Lege 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

**„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”**

**se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele juridice nr. F-X/11.03.2016 emisă de A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.03.2016, în ceea ce privește suma totală de x lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de x lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de x lei, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în sumă totală de x lei, contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în sumă totală de x lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de x lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de x lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de x lei, contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de x lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. d), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/11.03.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.03.2016 de A.J.F.P. X, pentru suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X lei Contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X lei Contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X lei Contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X lei Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X lei Contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.