

DECIZIANR. 753/2018
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L.
din mun. X, județul X, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov
sub nr. 7715/08.03.2018 și 10356/29.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr. X/05.03.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 7715/08.03.2018, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/1736/2014, având domiciliul fiscal în jud. X, mun. X, str. X nr. 89, et. 2, cam. 4.

Menționăm că potrivit adresei nr. X/05.03.2018, în conformitate cu prevederile art. 3, alin. (1) din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a delegat către D.G.R.F.P. Brașov competența de soluționare a contestației înregistrate la A.J.F.P. X sub nr. 4199/30.01.2018, formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.12.2017, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/15.12.2017.

Obiectul contestației îl reprezintă suma totală de **T lei**, stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/15.12.2017, compusă din:

- X1 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X2 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X6 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X7 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X8 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X9 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X10 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

Totodată, D.G.R.F.P. Brașov a fost sesizată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X- Serviciul Evidență pe plătitor prin adresa nr. 4973.1/27.03.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 10356/29.03.2018, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/12.02.2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/12.02.2018, având ca obiect suma totală de A lei compusă din:

- P lei penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere;
- D lei dobânzi;
- P1 lei penalități.

Având în vedere faptul că pentru creanțele fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/15.12.2017, D.G.R.F.P. Brașov este organul competent cu soluționarea contestației, în conformitate cu prevederile art. 272, alin. (2) lit. d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, D.G.R.F.P. Brașov are competență de soluționare și a contestației formulată împotriva Deciziilor referitoare la

obligații fiscale accesorii prin care au fost stabilite creanțe fiscale accesorii aferente acestora.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la datele comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.12.2017 și a Deciziilor referitoare la obligații fiscale accesorii X/12.02.2018, respectiv **08.01.2018** și **23.02.2018**, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei și datele de **29.01.2018/ 19.03.2018** la care a fost depus la oficiul poștal plicul conținând contestația/înregistrată contestația la D.G.R.F.P. Brașov.

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”* și constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv S.C. X S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal- D.G.R.F.P. X, vizând obligații fiscale care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc și pentru care competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. Brașov, se va proceda la conexarea dosarelor.

Contestațiile sunt formulate prin reprezentant legal și sunt semnate în original.

Având în vedere prevederile art. 272 alin. (2) lit. d) și alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 3 alin. (1) din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestațiile formulate de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin reprezentant legal.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 4199/30.01.2018, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/15.12.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/15.12.2017, solicitând anularea acesteia.

Totodată, prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 10356/29.03.2018, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, solicitând anularea acesteia, dar nu precizează cuantumului accesoriilor și nici actul administrativ fiscal prin care au fost individualizate.

I.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale, în dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:

Pentru perioada fiscală iulie 2015-iulie 2016 organele de control au determinat o diferență între salariul minim brut stabilit de legislația franceză și salariul brut evidențiat în statele lunare, calculată în limita sumelor efectiv plătite salariaților (sub forma de salariu și diurnă), prin metoda sutei mărite (de la net la brut), determinând o bază suplimentară pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor de B lei, din care B1 lei pentru perioada iulie-decembrie 2015 și de B2 lei pentru perioada ianuarie -iulie 2016.

Societatea precizează că Directiva europeană privind delegarea-detașarea lucrătorilor stabilește că salariul minim este reglementat, indiferent de legislația aplicabilă raportului de muncă, de legislația statului membru gazdă, sens în care s-a pronunțat și CJUE în Cauza C

396/13. Petenta subliniază faptul că CJUE s-a pronunțat în sensul că este acceptabilă diurna ca parte a dovedirii achitării salariului minim.

Totodată, societatea face referire la sentințe ale Curții de Casație și Justiție din Franța, care s-a pronunțat cu privire la detașarea salariaților în cadrul unei prestări de servicii, tot în sensul că alocațiile specifice detașării sunt considerate ca parte a salariului minim, cu excepția cazului în care sumele constituie o rambursare a cheltuielilor suportate de angajator pentru cazare, hrană etc.

Societatea invocă prevederile art. 3 alin. (1), art. 4, art. 7 și ale art. 9 din Legea 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, așa cum a fost modificată la 30.06.2015 pentru a se armoniza cu Directiva Europeană, pe care le interpretează în sensul că diurna nu va fi destinată să acopere cheltuielile cu masa sau transportul salariaților, acestea fiind decontate salariaților separat de indemnizația de detașare.

SC X SRL declară că pentru realizarea obiectului său de activitate „activități de contractare pe baze temporare a personalului”, a încheiat contracte de muncă temporare cu muncitori din România în vederea punerii lor la dispoziție unei întreprinderi utilizatoare stabilită și care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat UE, respectiv în Franța. Aceasta mai precizează că punerea la dispoziție s-a efectuat în baza raporturilor de muncă existente între salariat și agentul de muncă temporară și că în conformitate cu prevederile contractelor încheiate cu salariații a acordat o indemnizație denumită generic „diurnă de deplasare” care nu este destinată acoperirii cheltuielilor cu cazarea, hrana sau transportul, ci este acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare.

Contestatară menționează că în perioada verificată, societatea a fost supusă mai multor controale ale ITM, organ cu atribuții de control pe linia legislației muncii, inclusiv a aplicării în contractele de muncă a prevederilor și reglementărilor europene, și nu a fost niciodată atenționată de nerespectarea prevederilor referitoare la negocierea și înscrierea ca salar negociat în contractul de muncă temporară, a salariului minim aplicabil în țara de detașare.

În consecință SC X SRL consideră că a respectat dispozițiile interne în materie de detașare a salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, adoptate prin Legea 344/2006 și a asigurat prin drepturile bănești acordate salariaților proprii, salariul minim aplicabil în Franța, petenta considerând că diurna acordată salariaților este un venit asimilat salariului și trebuie impozitat în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

I.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii, în dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea reia argumentele și motivațiile din contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/15.12.2017 prin care au fost stabilite obligațiile fiscale principale pentru care organele fiscale au calculat accesoriile contestate.

II.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.12.2017, 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 T lei, constând în:

- X1 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- X2 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- X3 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- X4 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- X5 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- X6 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;
- X7 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- X8 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- X9 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- X10 lei contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

perioada supusă verificării fiind 01.07.2015-30.09.2017.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/15.12.2017, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate:

Societatea X SRL a fost înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului în anul 2014, fiindu-i atribuit numărul J08/1736/2014. Activitatea principală înscrisă la înființare este "Activități de contractare, pe baze temporare a personalului"- cod CAEN 7820. Contribuabilul deține autorizația specifică activității de agent de muncă temporară nr. 00X, seria A din 12.02.2015, acordată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale în condițiile celor prevăzute la art. 88 alin. (4) din Legea 53/2003/R Codul muncii, coroborat cu HG nr. 1256/2011 privind condițiile de funcționare precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară.

În perioada verificată, societatea a încheiat cu diferite persoane fizice rezidente în România contracte individuale de muncă, respectiv contracte de muncă temporară, înregistrate în aplicația informatică în domeniul muncii denumită REVISAL, în vederea punerii acestora la dispoziția unor persoane juridice rezidente în Republica Franceză și în România. Pentru personalul pus la dispoziție societăților franceze, s-au încheiat, în mod individual pentru fiecare salariat în parte, contracte de punere la dispoziție între X SRL și societățile franceze în cauză. În contractele menționate s-au indicat datele de identificare ale salariatului detașat de pe teritorial României în cadrul prestării de servicii transnaționale, perioada de punere la dispoziție, orarul de lucru, remunerația brută de referință pe lună și pe oră, alte beneficii acordate.

Organele de control redau cu titlu de exemplu cazul salariatului CF domiciliat în satul X, jud. X, referitor la care pentru activitatea de manipulare și reparare paleți, la data de 03.12.2015 s-a încheiat cu PGS din Franța contractul de punere la dispoziție fără număr cu o perioadă de valabilitate între 21.12.2015-19.02.2016. În actul juridic în cauză s-a stipulat remunerație de referință per oră 9,757 Euro, remunerație reprezentând salariul brut în sumă de 1.479,84 euro și normă de hrană zilnică de 8,60 Euro. Locația misiunii era 10, Route du Mans, 72530, Zvre l'Eveque, Republica Franceză. Cu privire la condițiile de facturare s-a stipulat un tarif orar de 19,12 Euro plus 8,60 Euro reprezentând normă de hrană zilnică, cu decontare la 30 de zile.

Pentru salariații aflați în misiune contribuabilul evidențiază cheltuieli cu chirii înregistrate în baza facturilor emise de diferiți prestatori francezi dintre care echipa de control redă cu titlu de exemplificare SARL (de ex. factura nr. 37 din noiembrie 2015 în sumă de 850 Euro), SARL (factura nr. F2015050/ 30.11.2015 în sumă de 390 Euro), M (factura nr. F21532BIS/30.11.2015 în sumă de 1.191,45 Euro) etc.

Din documentele analizate inspectorii fiscali au constatat faptul că SC X SRL întocmește lunar foaie colectivă de prezență pentru persoanele care au prestat muncă în favoarea beneficiarilor francezi, în care evidențiază program normal de lucru zilnic de opt ore sau cu fracțiuni de normă, după caz, deși atât legislația în materie de reglementare a muncii aplicabilă pe teritoriul Republicii Franceze, cât și contractul încheiat cu beneficiarii francezi prevede program de lucru de 7 ore pe zi, 35 de ore pe săptămână.

Din informațiile disponibile din evidența financiar-contabilă reiese faptul că societatea a remunerat angajații încadrați în principal la nivelul salariului minim pe țară, acordând totodată diurnă externă pentru perioada în care salariatul s-a aflat în misiune. Astfel, raportat la remunerațiile acordate sub formă de salariu, contabilizate în contul contabil 641 „cheltuieli cu salariile personalului”, în sumă totală de S lei (S1 lei în anul fiscal 2015 și S2 lei în anul fiscal 2016), în perioada de referință contribuabilul a calculat și a acordat drepturi bănești sub forma diurnei în sumă totală de S3 lei (sume evidențiate în contul 625-*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*, astfel: S4 lei în anul fiscal 2015 și S5 lei în anul fiscal 2016).

Cu privire la calculul și evidența salariului de încadrare și a diurnei acordate, se reține faptul că în statele de plată întocmite s-au pontat 40 de ore pe săptămână pentru care s-a acordat salariul minim pe economie din România iar pentru zilele în care salariatul s-a aflat în misiune pe teritoriul Republicii Franceze, s-a acordat diurna care variază între 36 și 82 euro pe zi, sub nivelul maxim de 87,5 euro/zi prevăzut de HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu

caracter temporar, coroborat cu prevederile aplicabile ale Legii 571/2003 și ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal.

Sumele acordate drept diurnă au fost contabilizate în rulajul creditor a contului 421 *Personal remunerații acordate* concomitent cu înregistrarea în contul 625 *Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*, cheltuieli care au fost tratate ca deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

În fapt, organele de control au constatat că societatea a acordat salariaților încadrați salariul minim pe economie legiferat pentru România (reprezentând între 9-15% din beneficiile bănești nete primite de aceștia) iar peste acesta a acordat diurnă în limitele prevăzute de lege pentru fiecare zi lucrată la extern, suma acesteia variind în funcție de salariul convenit cu fiecare salariat în parte. De exemplu, în luna octombrie 2015: AA 47,19 Euro, AO 53,91 euro, AG 38,28 Euro, NG 79,12 euro, MP 65,24 euro, etc.).

Date fiind aceste informații și prevederile legale aplicabile în speță, inspectorii fiscali au concluzionat că, pentru perioada în care salariații proprii au prestat muncă externă la dispoziția beneficiarilor din Franța, societatea avea obligația de a acorda salariul minim pe economie definit conform legislației franceze, acesta impozitându-se în condițiile expres prevăzute de Codul fiscal românesc.

Organele de control au determinat baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și pentru contribuțiile sociale obligatorii datorate pentru perioada iulie 2015-iulie 2016, ca diferență între salariul minim brut definit de legislația Republicii Franceze și salariul brut evidențiat în statele de plată lunare, calculat în limita sumelor efectiv plătite salariaților sub formă de salariu și diurnă), salariul net lunar calculat nefiind superior remunerațiilor efectiv încasate de persoanele fizice în cauză.

Baza impozabilă suplimentară stabilită prin metoda sutei mărite (de la net la brut) a fost de B1 lei pentru perioada iulie 2015-decembrie 2015 și de B2 lei pentru perioada ianuarie 2016-iulie 2016, în total B lei, pentru care s-au determinat contribuții sociale obligatorii în sumă totală de C lei și impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă totală de X1 lei.

II.2. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/12.02.2018 și prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/12.02.2018, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, a calculat în sarcina SC X SRL obligații fiscale accesorii în sumă totală de A lei, (D lei dobânzi+ P1 lei penalități de întârziere+ P lei penalități de nedeclarare) reprezentând accesorii aferente obligațiilor principale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/15.12.2017.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale în sumă totală de T lei, stabilite prin Decizia de impunere F-X/15.12.2017

Cauza supusă soluționării D.GR.F.P. Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este să se pronunțe dacă aferent sumelor plătite salariaților în Republica Franceză cu titlu de diurnă, S.C. X S.R.L. datorează în mod legal impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii, în condițiile în care aceste sume achitate salariaților se includ în categoria veniturilor de natură salarială.

În fapt, în perioada 14.11.2017- 08.12.2017, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale obligatorii aferente perioadei 01.07.2015- 30.09.2017.

Societatea are ca obiect principal de activitate "Activități de contractare, pe baze temporare a personalului"- cod CAEN 7820 și deține autorizația specifică activității de agent

de muncă temporară nr. 00X, seria A din 12.02.2015, acordată de Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale în condițiile celor prevăzute la art. 88 alin. (4) din Legea 53/2003/R Codul muncii, coroborat cu HG nr. 1256/2011 privind condițiile de funcționare precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară.

Conform documentelor prezentate la control, în perioada verificată societatea a încheiat cu diferite persoane fizice rezidente în România contracte individuale de muncă, respectiv contracte de muncă temporară, în vederea punerii acestora la dispoziția unor persoane juridice rezidente în Republica Franceză. Pentru personalul pus la dispoziție societăților franceze, între SC X SRL și societățile franceze în cauză s-au încheiat, pentru fiecare salariat în parte, contracte de punere la dispoziție.

Societatea le-a acordat angajaților săi trimiși la muncă în Republica Franceză, următoarele sume de bani:

- salariul minim pe economie din România, pentru care întocmește lunar foaie colectivă de prezență în care evidențiază program normal de lucru zilnic de opt ore sau cu fracțiuni de normă, după caz, pentru care calculează obligațiile fiscale aferente, respectiv impozit pe venit și contribuții sociale, pe care le declară și le achită la organul fiscal competent din România;
- diurnă externă pentru perioada în care salariatul s-a aflat în misiune, care variază între 36 și 82 euro pe zi (sub nivelul maxim de 87,5 euro/zi prevăzut de HG nr. 518/1995) sume care au fost tratate ca și cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit și pe care le-a considerat venituri scutite de impozit pe venit.

Raportat la remunerațiile acordate sub formă de salariu, contabilizate în contul contabil 641 „cheltuieli cu salariile personalului”, în sumă totală de S lei (S1 lei în anul fiscal 2015 și S2 lei în anul fiscal 2016), în perioada de referință contribuabilul a calculat și a acordat drepturi bănești sub forma diurnei în sumă totală de S3 lei (sume evidențiate în contul 625-*Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări*, astfel: S4 lei în anul fiscal 2015 și S5 lei în anul fiscal 2016). Totodată, se reține că pentru salariații aflați în misiune contribuabilul suportă cheltuielile cu chiriile, pe care le evidențiază în contabilitate în baza facturilor emise de diferiți prestatori francezi.

În drept, în speță sunt incidente prevederile Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, așa cum a fost modificată la 30.06.2015 pentru a se armoniza cu Directiva Europeană, respectiv ale Legii 16/2017, conform căroră:

Legea nr. 344/2006

art. 1

Prevederile prezentei legi se aplică:

[...]

b) întreprinderilor stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă, în condițiile stabilite la art. 4 alin. (2).

art. 3

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

[...]

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

c) salariu minim - salariul minim aplicabil pe teritoriul României pentru salariatul detașat pe teritoriul României, respectiv salariul minim aplicabil pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, pentru salariatul detașat de pe teritoriul României;

art. 4

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

[...]

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

art. 7

(1) Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare valabile în statul membru al Uniunii Europene, al Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană, pe al cărui teritoriu sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

c) **salariul minim, inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;**

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților, în special de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

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

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

art. 9

Indemnizațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt acordate salariatului pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, precum cele de transport, cazare și masă."

Legea 16/2017

art. 8 Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de condițiile de muncă stabilite prin acte cu putere de lege, acte administrative, prin convenții colective sau sentințe arbitrale de generală aplicare, valabile în statul membru, altul decât România, sau în Confederația Elvețiană, pe teritoriul căruia/căreia sunt prestate serviciile, cu privire la:

a) durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;

b) durata minimă a concediilor anuale plătite;

c) **salariul minim definit potrivit art. 2 alin. (1) lit. f), inclusiv compensarea sau plata muncii suplimentare;**

d) condițiile de punere la dispoziție a salariaților de către agenții de muncă temporară;

e) sănătatea și securitatea în muncă;

f) măsurile de protecție aplicabile condițiilor de muncă pentru femeile însărcinate sau pentru cele care au născut recent, precum și pentru copii și tineri;

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

art. 11 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.

Se constată deci că, deoarece salariații au în fapt locul de muncă pe teritoriul Franței,

societatea **avea obligația ca în conformitate cu prevederile** Legii nr. 344/2006, armonizată cu Directiva Europeană 96/71/CE/16.12.1996 a Parlamentului European, respectiv ale Legii 16/2017, antecitate, **să asigure angajaților săi salariul minim orar stabilit în acea țară. Totodată, având în vedere faptul că indemnizația plătită în euro nu este menită să acopere cheltuielile de transport și cazare, care sunt suportate de angajator, în conformitate cu prevederile art. 3, alin.7) lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, indemnizațiile de delegare sunt considerate parte integrantă a salariului minim.**

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

Astfel:

- conform dispozițiilor art. 5 alin. (1) din Directiva 2008/104/CE

„(1) Condițiile de bază de angajare și de muncă aplicabile lucrătorilor temporari sunt, pe durata misiunii de muncă temporară în cadrul unei întreprinderi utilizatoare, cel puțin acelea care s-ar aplica lucrătorilor în cazul în care aceștia ar fi fost recrutați direct de întreprinderea utilizatoare respectivă pentru a ocupa același loc de muncă.”

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

„c) detașarea, în calitate de întreprindere cu încadrare în muncă temporară sau întreprindere care a pus la dispoziție un lucrător, a unui lucrător la o întreprindere utilizatoare înființată sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, dacă există un raport de muncă între întreprinderea cu încadrare în muncă temporară sau întreprinderea care a pus la dispoziție lucrătorul și lucrător pe perioada detașării.

- conform art. 2 alin. (1) din Directiva 96/71/CE *„În sensul prezentei directive, 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.”*

- art. 3 alin. (1), lit. c) din Directiva 96/71/CE/16.12.1996 a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care prevede că: *„(1) Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:*

c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare”

- art. 3, alin. 7) lit. c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, care stabilesc că: *“Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă...”;*

- art. 12 alin. (1) din Regulamentul CE nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, Reguli speciale: *”Persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimis*

să înlocuiască o altă persoană”.

Având în vedere aceste prevederi, se reține că societatea verificată trebuia să asigure lucrătorilor cu care a încheiat contracte de muncă temporare cel puțin salariul minim din Republica Franceză. În sensul acestor directive, noțiunea de salariu minim este definită de legislația și practica națională a statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, în cazul de față, salariul minim din Franța și nu salariul minim din România.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele:

1) Așa cum reiese din documentele prezentate la control și din obiectul principal de activitate declarat de societate, cod CAEN, 7820, societatea desfășoară activitate de contractare, pe baze temporare, a personalului.

Astfel, în conformitate cu prevederile Hotărârii nr. 1256 din 21 decembrie 2011 privind condițiile de funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de muncă temporară, art. 11:

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

[...]

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

Așadar, salariatul temporar este îndreptățit să beneficieze pe durata misiunii cel puțin de aceleași drepturi salariale de care ar beneficia dacă ar fi fost recrutat direct de către utilizatorul respectiv pentru a ocupa același loc de muncă iar agentul de muncă temporară are, în calitate de angajator, obligația de a acorda salariatului temporar toate drepturile ce decurg din lege.

Se reține deci că salariatul temporar este îndreptățit la salariul minim brut stabilit de legislația franceză.

2) Societatea susține că diurna de deplasare achitată angajaților proprii este specifică detașării și este acordată în vederea compensării inconveniențelor cauzate de detașare.

Această susținere a petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece în speță nu sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 45-47 din Legea 53/2003 privind Codul Muncii referitoare la detașare:

“art. 45 Detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia. În mod excepțional, prin detașare se poate modifica și felul muncii, dar numai cu consimțământul scris al salariatului.

art. 47

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

Se reține deci că legiuitorul a prevăzut că detașarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia, iar potrivit prevederilor art. 47 din Legea nr. 53/2003, drepturile salariale sunt plătite de către angajatorul la care salariatul a fost detașat, în timp ce în cazul salariatului temporar agentul de muncă temporară este cel care plătește salariul.

În cauză, fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii de muncă temporară locul de desfășurare a activității, în contracte fiind specificate adrese din Franța, deci nu are loc

nicio schimbare temporară a locului de muncă iar obligațiile salariale sunt achitate de agentul de muncă temporară, astfel că nu sunt întrunite condițiile art. 45-47 din Codul Muncii referitoare la detașare.

3) Așa cum susține și petenta, sumele acordate cu titlul de indemnizație de detașare nu au fost acordate pentru acoperirea cheltuielilor generate de detașare, cum ar fi cele de transport, cazare și masă, astfel că aceste sume sunt considerate parte a salariului minim conform prevederilor legale și jurisprudenței CJUE.

Se reține că și în situația în care s-ar considera că angajații SC X SRL au fost detașați în Franța, relevante sunt dispozițiile art. 3 alin. (1) lit. c) și alin. 7 lit. c) din Directiva nr. 96/71/CE, potrivit cărora se garantează lucrătorilor salariul minim din statul pe teritoriul căruia lucrează, iar alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare.

În mod eronat SC X SRL a considerat că punerea la dispoziție a personalului pentru perioade temporare în favoarea utilizatorilor externi este asimilată detașării, înregistrând cheltuieli cu diurna pentru personalul detașat în străinătate în contul 625- „Cheltuieli cu deplasări, delegări și detașări”, în condițiile în care aceste sume reprezintă remunerație de natura salarială cuvenită și încasată de salariații temporari pe durata misiunii.

Se mai reține că faptul că alocațiile specifice detașării sunt considerate parte integrantă a salariului minim, are relevanță atunci când se analizează dacă societatea a acordat sau nu salariul minim la care lucrătorii săi aveau dreptul, în acest sens fiind și speța analizată de CJUE în cauza C 396/13 invocată de petentă, în care Curtea nu s-a pronunțat decât pe elemente care pot fi considerate ca parte a salariului minim, nu și cu privire la modul de impozitare a veniturilor de natură salarială.

4) Chiar dacă valoarea diurnelor primite de salariați nu depășește limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru personalul din instituțiile publice, se reține că în speță sumele primite de către salariații S.C. X S.R.L. nu reprezintă diurne, ci fac parte din salariul minim garantat în Franța.

Drept urmare, sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații SC X SRL pe perioada iulie 2015– septembrie 2017, nu beneficiază de scutirea menționată la art. 55 alin. (4) lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 76, alin. (2) lit. k) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, care prevăd că:

Legea 571/2003

„art. 55 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...”,

Legea 227/2015

„art. 76

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

k) 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 astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

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

Din aceleași considerente SC X SRL nu poate beneficia nici de prevederile art.

296¹⁵ lit. g) și ale 296⁴ alin. (1) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 139, alin. (1) lit. j) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, care prevăd că:

Legea 571/2003

„Art. 296¹⁵ Excepții generale :

Nu se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii, prevăzută la art. 296⁴, următoarele :

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...”

Legea 227/2015

ART. 139

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

(1) Baza lunară de calcul al contribuției 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:

j) 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 astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

În concluzie, sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații SC X SRL pe perioada iulie 2015 – septembrie 2017, reprezintă drepturi de natură salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale aferente acestora.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Tg. Mureș în Decizia 321/R din 17.05.2017, aceasta precizând în motivare că:

„În urma coroborării dispozițiilor din H.G. nr. 938/10.06.2004 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de munca temporară, cu modificările și completările ulterioare, cu cele din H.G. nr.1256/21.12.2011 privind condițiile de înființare și funcționare, precum și procedura de autorizare a agentului de munca temporară și cu cele din Legea 53/2003 privind Codul muncii cu modificările și completările ulterioare, art. 43-47, referitoare la drepturile de delegare și detașare a salariaților, Cap. VII, art. 87-102, referitoare la munca prin agent de munca temporar, rezultă faptul că statutul salariatului temporar, de plano, nu este acela de salariat delegat sau detașat, pe toată durata misiunii salariatul temporar beneficiază de salariul plătit de agentul de muncă temporar.”

Totodată, Curtea a reținut în motivare că „Întrucât în cauză, fiecare angajat cunoaște de la începutul misiunii de muncă temporară locul de desfășurare a activității și își asumă obligațiile menționate în contractul de muncă temporară nu sunt întrunite condițiile art. 43-46 din Codul Muncii referitoare la delegare și detașare, și, în consecință, veniturile obținute cu titlu de indemnizație de delegare/detașare se cuprind în baza lunară a contribuțiilor sociale obligatorii.”

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 55 alin. (1), alin. (2) lit. k) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează: “art. 55 *Definirea veniturilor din salarii*

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

(2) 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. [...]",

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

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

Se reține că dispozițiile art. 55 alin. (1) din Legea 571/2003 antecitate prevăd 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, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- salariile de bază;
- sporurile și adaosurile de orice fel;
- indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3, având aceeași natură;

- recompensele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii,

personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

- sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

- valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor de vacanță, acordate potrivit legii;

- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor.”

Raportat la dispozițiile normative enunțate, fac parte din categoria veniturilor din salarii sau asimilate acestora toate sumele de bani primite de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă sau a unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde se desfășoară activitatea, de denumire cu care se acordă respective venituri sau de forma sub care sunt acordate.

Bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor sunt reglementate la art. 296², art. 296³ lit. a) și e), art. 296⁴ alin. (1) lit. a), art. 296⁵ alin. (1), (2), (2¹), (3), (4), (5) și art. 296¹⁸ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd următoarele:

„art. 296² Sfera contribuțiilor sociale

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

„art. 296³ 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. 296⁴ Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

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

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

[...]

u) orice alte sume de natură salarială sau avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii.

„art. 296⁵ Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296³ 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. 296³ 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. 296³ 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. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296¹⁷ alin. (6).

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ 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. 296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art. 296¹⁶ 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. 296¹⁷ 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. 296³ 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. 296³ 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. 296³ 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. 296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ 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. 296³ 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. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

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

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a¹) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a²) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a³) 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:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

b²) 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:

- d¹) 0,5% pentru contribuția individuală;
d²) 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.

De la 01.01.2016, bazele de calcul și cotele pentru contribuțiile sociale aferente veniturilor din salarii ori asimilate salariilor sunt reglementate de Titlul V din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la art. 138, art. 139, art. 140, art. 156, art. 157, art. 158, art. 185, art. 186, art. 187, art. 188, art. 194, art. 195, art. 199, art. 201, art. 203 alin. (1), art. 204, art. 211 și art. 212.

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 unei relații contractuale de muncă indiferent de locul unde este desfășurată activitatea remunerată, 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.

Se reține că legislația prevede 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.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia "*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*", coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 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;" **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/15.12.2017 emisă de A.J.F.P. X, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X1 lei, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X2 lei, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X3 lei, contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator în sumă totală de X5 lei, contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în sumă totală de X6 lei, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X7 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X8 lei, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X9 lei, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X4 lei și contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X10 lei.**

III.2. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele abilitate, este dacă societatea datorează suma de A lei stabilită cu titlul de accesorii, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația cu privire la obligațiile fiscale principale care le-au generat.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/15.12.2017, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL **obligații fiscale principale în sumă totală de T lei**, din care impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de X1 lei, contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de X2 lei, contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de X3 lei, contribuție de asigurări pentru somaj datorată de angajator în sumă totală de X5 lei, contribuție individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurați în sumă totală de X6 lei, contribuție angajatori la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale în sumă de X7 lei, contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de X8 lei, contribuție pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de X9 lei, contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de X4 lei și contribuție pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice în sumă de X10 lei.

Organul de soluționare reține că prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 10356/29.03.2018, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, solicitând anularea acesteia, dar nu precizează cuantumul accesoriilor și nici actul administrativ fiscal prin care au fost individualizate. Se mai reține că în contestația formulată petenta face referire la obligațiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-X/15.12.2017 și reia motivele de fapt și de drept din contestația formulată împotriva acesteia.

Cu adresa nr. 4973.1/27.03.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 10356/29.03.2018, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, prin Serviciul Evidență pe plătitor, a transmis organului de soluționare Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/12.02.2018 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/12.02.2018, prin care au fost stabilite obligații accesorii în sumă totală de A lei compuse din:

- P lei penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedecarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere;
- D lei dobânzi;
- P1 lei penalități.

Din anexa la Deciziile X/12.02.2018, reiese că accesoriile au fost calculate pentru obligațiile de plată principale individualizate în Decizia de impunere F-X/15.12.2017, începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziilor de accesorii contestate, 12.02.2018.

În drept, accesoriile au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 173, 174, 176 și ale art. 181 din Legea 207/2015, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

OG 92/2003	Legea 207/2015
<p>art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.</p>	<p>art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.</p>
<p>art. 120 Dobânzi (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.</p>	<p>art. 174 Dobânzi (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.</p>

<p>[...] (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.</p>	
<p>art. 120^{^1} Penalități de întârziere (1) <i>Penalitățile de întârziere</i> reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile <u>art. 120</u> alin. (2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.</p>	<p>art. 176 Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile <u>art. 174</u> alin. (2) - (4) și <u>art. 175</u> sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.</p>
	<p>art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”</p>

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. Accesoriile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Totodată, pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect, stabilite în urma inspecției fiscale, legiuitorul a prevăzut că plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare în cuantum de 0,08 % pe zi.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că aferent impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuțiilor sociale obligatorii stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/15.12.2017, în sumă totală de T lei, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X a calculat obligații accesorii în sumă totală de A lei.

Organul de soluționare reține că prin contestația formulată societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor. Se mai reține că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/15.12.2017 pentru suma totală de T lei, pentru care, în baza principiului „accessorium sequitur principale”, au fost determinate accesoriile în sumă totală de A lei.

Astfel, ținând cont de caracterul accesoriu al dobânzilor, penalităților de întârziere și al penalităților de nedeclarare, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, și **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru dobânzile în sumă de D lei, pentru penalitățile de întârziere în sumă de P1 lei și pentru penalitățile de nedeclarare în sumă de P lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268

alin. (1), art. 272, art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/15.12.2017 emisă de A.J.F.P. X, pentru **suma totală de T lei, din care:**

- X1 lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- X2 lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator
- X3 lei contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- X4 lei contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- X5 lei contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- X6 lei contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- X7 lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- X8 lei contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator
- X9 lei contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- X10 lei contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/12.02.2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/12.02.2018, emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii X, **pentru suma totală de A lei** din care:

- X11 lei dobânzi impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- X12 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator
- X13 lei dobânzi aferente contribuției individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- X14 lei dobânzi aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- X15 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- X16 lei dobânzi aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- X17 lei dobânzi aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- X18 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator
- X19 lei dobânzi aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- X20 lei dobânzi aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- X21 lei penalități de întârziere impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor
- X22 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator
- X23 lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați
- X24 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator
- X25 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator
- X26 lei penalități de întârziere aferente contribuției individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați
- X27 lei penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale
- X28 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator

- X29 lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați
- X30 lei penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice
- P lei penalități de nedeclarare.

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