

IL/226/2010

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice xxx a fost sesizat de a fost sesizat de Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala nr.xxx prin adresa nr.xxx cu privire la contestatia formulata de xxx, inregistrata la DGFP xxx sub nr.xxx

xxx este identificata cu CUI nr. RO xxx

Contestatia a fost formulata partial impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.xxx cu privire la suma de xxx lei reprezentand :

- Impozit pe salarii xxx**
- Majorari impozit pe salarii xxx**
- CAS Angajator xxx**
- Majorari CAS Angajator xxx**
- CAS Asigurat xxx**
- Majorari CAS Asigurat xxx**
- CASS Angajator xxx**
- Majorari CASS Angajator xxx**
- CASS Angajat xxx**
- Majorari CASS Angajat xxx**
- Somaj Angajat xxx**
- Majorari Somaj Angajat xxx**
- Somaj Angajator xxx**
- Majorari Somaj Angajator xxx**
- CAMBP xxx**
- Majorari CAMBP xxx**
- CCI xxx**
- Majorari CCI xxx**
- Fond garantare xxx**
- Majorari Fond garantare xxx**

De asemenea societatea formuleaza contestatie si impotriva :

- Raportului de inspectie fiscala nr.xxx**
- Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx**
- Adresei ANAF nr.xxx**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei de impunere , respectiv

xxx, potrivit semnăturii de primire de pe decizia de impunere nr. xxx și de data transmiterii contestației prin posta respectiv xxx, așa cum reiese din amprenta stampilei aflată pe plicul cu care a fost transmisă contestația aflat în original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice xxx prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

L.xxx a formulat contestatie impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.xxxx cu privire la suma de xxx lei reprezentand :

- Impozit pe salarii xxx
- Majorari impozit pe salarii xxx
- CAS Angajator xxx
- Majorari CAS Angajator xxx
- CAS Asigurat xxx
- Majorari CAS Asigurat xxx
- CASS Angajator xxx
- Majorari CASS Angajator xxx
- CASS Angajat xxx
- Majorari CASS Angajat xxx
- Somaj Angajat xxx
- Majorari Somaj Angajat xxx
- Somaj Angajator xxx
- Majorari Somaj Angajator xxx
- CAMBP xxx
- Majorari CAMBP xxx
- CCI xxx
- Majorari CCI xxx
- Fond garantare xxx
- Majorari Fond garantare xxx

Societatea a formulat contestatie si impotriva :Raportului de inspectie fiscala nr.xxx; Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx; adresei ANAF nr.xxx

Petenta arata ca intre xxx si xxx exista un contract de prestare prin care xxx asigura conducerea unui santier in numele beneficiarului pe teritoriul xxx

Din partea societatii xxx s-a deplasat in xxx d-l xxx, administrator, insa si salariat cu norma intreaga in Romania in baza unui contract de munca pe perioada nedeterminata. Contractul s-a desfacut pe o perioada de aproximativ xxx ani. Pentru fiecare zi de pe santier salariatul a primit o diurna in suma de xxx Euro. Prin actul de control, autoritatea fiscala stabileste ca toate sumele ce sunt platite ulterior unei perioade

de xxx zile, nu mai sunt cheltuieli cu diurna pentru societate , ci venituri de natura salariala pentru salariat, si ne obliga la impozitarea acestor sume cu impozitul pe venitul din salarii si asigurari sociale aferente, pensii, asigurari de sanatate, asigurari de somaj. In plus, autoritatea fiscala considera ca salariatul nu beneficiaza de o anumita categorie de diurna, stabilind ca drept al acestuia o suma mai mica, toata acesta diferenta fiind tratata, in opinia echipei de control, drept venit salarial.”

A) Societatea arata ca nivelul diurnei din Categoria II (coeficient 1,6 diurna mai mare) stabilita de H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar. Autoritatea fiscata sustine ca textul legii nu se poate aplica salariatilor unei societati comerciale private , cu functii de conducere , fara sa se indice si textul normativ ce interzice acest fapt . Aceste deplasari sunt considerate venituri din salarii , impozitate cu impozitul pe venitul din salarii , precum si cu celelate asigurari sociale (pensii, asigurari de sanatate, somaj).

ART. 16- HG nr 518/1995

- (1) Prevederile prezentei hotariri se aplica si personalului din regiile autonome si societatile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, care se deplaseaza temporar in strainatate pentru aducerea la indeplinire a actiunilor mentionate la art. 1.
- (2) Drepturile si obligatiile personalului roman trimis in strainatate de catre Presedinte, organele autoritatii legislative, judecatoresti si de alte organe ale autoritatii publice , pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, se stabilesc prin reglementari proprii , aprobate potrivit legii.

ART. 17

- (1) Se recomanda agentilor economici, altii decit cei prevazuti la art. 16 alin. (1), precum si fundatiilor, asociatiilor si altor asemenea, sa aplice in mod corespunzator prevederile prezentei hotariri.
- (2) In, situatia in care persoanele juridice prevazute la alin.(1) acorda drepturi superioare , cheltuielile efectuate cu aceasta destinatie , care se au in vedere la calcularea profitului impozabil , nu pot depasi pe cele cuvenite personalului respectiv , in limitele si in conditiile staabilite prin prezenta hotarare.

De asemenea societatea arata ca acest act normativ stabileste ce se intampla cand nu se respecta plafoanele , stabilindu-se ca diferenta este o cheltuiala nedeductibila la impozitul pe profit, adica se plateste impozit pe profit in cota de la data depasirii plafonului. Altfel spus, Hotararea de Guvern nu transforma nici pe departe cheltuiala cu diurna intr-un venit de natura salariala , prin urmare nici autoritatea fiscala nu are dreptul sa dea o astfel de interpretare .

Hotararea de guvern nu echivaleaza functiile intre cele publice si cele private si , mai ales , nu stabileste ca personalul din societati comerciale private nu are dreptul sa beneficieze de o diurna mai mare corespunzatoare categoriei a II a de diurna . Avand in vedere rolul si de indrumare a organului de control, ar fi fost util ca acesta sa raspunda in scris in ce articol din hotararea invederata a retinut acest aspect.

Astfel, Hotararea Guvernului nr.581/1994, stabileste nivelul diurnei pentru personalul trimis in strainatate, dispune plafoane numai pentru personalul public ; nu interzice si nici nu echivaleaza utilizarea categoriei a II a de diurna (coeficient 1,6 diurna mai mare) pentru salariatii cu functii de conducere si administrare din cadrul unei societati comerciale private; in plus stabileste ca daca se depaseste chiar si categoria a doua de acordare, aceasta cheltuiala este nedeductibila la calculul impozitului pe profit si nicidecum ca s-ar transforma in venit salarial . Prin urmare , operatorii economici privati ce dispun de fonduri ca sa suporte cheltuieli mai mari cu diurna decat bugetul de stat sunt liberi sa efectueze cheltuieli cu diurna , cu conditia sa plateasca impozit pe profit pentru ce depaseste nivelul maximal stabilit de actul normativ invocat. Reamintim ca nu este interzisa utilizarea categoriei a II de diurna pentru acestia .

B) Societatea mai arata ca autoritatile fiscale, si-au depasit competentele si atributiile, au stabilit ca , dupa depasirea perioadei de delegare de xxx zile , cheltuiala cu diurna se transforma in venit salarial.In esenta interpretarea autoritatii fiscale se bazeaza pe prevederea art. 44 din Legea 53/2003 - Codul muncii, ce stabileste :

- (1) Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile si se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu eel mult 60 de zile.
- (2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare, precum si la o indemnizatie de delegare, in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil."

Astfel societatea afirma ca :

- “ Interpretarea termenilor din Codul muncii nu se fac in context fiscal , deoarece pentru acest fapt exista legi specifice si in plus asa stabileste aceasta lege organica .
- Autoritatea fiscala indiferent ca este pe plan local sau central nu are competenta legala sa interpreteze prevederile din Codul muncii.
- Adresa A.N.A.F. nr. 86421/01.04.2010 nu poate fi retinuta ca norma juridica pentru ca nu a fost publicata si , in plus , a fost adoptata de o institutie ce nu este abilitata sa interpreteze Codul muncii , iar , si mai grav , este ca reinventeaza legislatia fiscala si transpune in aplicare niste termene ce nu exista . Daca organele fiscale de control ar fi avut dreptate, ar fi trebuit ca odata ce a reincadrat cheltuielile la venituri, sa mentioneze articolul din Codul fiscal ce limiteaza durata unei delegatii la 120 zile .”

Societatea mai arata ca , codul fiscal nu limiteaza acordarea diurnei la 120 de zile; in plus nu limiteaza diurna ca suma zilnica; si exista posibilitatea reincadrarii numai la societatile fara scop lucrativ sau neplatitoare de impozit pe profit, dar numai la ce se depaseste de 2/5 ori plafonul de la institutiile publice , caz neaplicabil la xxx deoarece nu s-a depasit niciodata plafonul de 2,5 ori plafonul de la institutiile publice , iar daca ar fi fost depasit , Codul fiscal stabileste foarte exact tratamentul fiscal al sumelor ce depaseste procentul de 2,5 ori fata de nivelul diurnei din institutii publice , conform art. 21 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal: (3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata: (...)b) suma cheltuielilor cu indemnizatia de deplasare acordata¹

salariatilor pentru deplasari in Romania si in strainatate , in limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice;,,,

La litera C) din contestatie petenta mentioneaza :”O alta inventie a autoritatilor fiscale de control vizeaza transferul sumelor datorate de societate catre salariat”.

Societatea sustine :”ca din intreaga suma de xxx lei solicitata la plata ca urmare a procesului-verbal de control, conform prevederilor Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii inregistrata sub nr.xxx, administratorul ” xxx, in calitate si de salariat, este debitor al societatii cu suma de xxx lei.

La acest punct societatea face urmatorul comentariu:”...Desigur ca in limbajul cotidian afirmatia ca X “are o firma” este considerata de publicul larg ca persoana fizica dispune de patrimoniul societatii comerciale, insa nu ne asteptam ca echipa de control sa nu cunoasca minimele prevederi ale Decretului nr.31/1954 privind persoana juridica si fizica, ce stabileste la art.5 si art.26 ca fiecare dintre aceste persoane au personalitate proprie cu patrimoniu propriu ce poate fi purtator de datorii sau creante fara ca aceste patrimonii sa se suprapuna.

Chiar si tehnic este imposibila operatia de indatorare a persoanei fizice prin decizia autoritatii fiscale, deoarece aceasta nu a fost controlata, nu exista un document ce atesta sumele de plata in sarcina sa. In fond, acest transfer ar face ca o activitate dependenta sa se transforme intr-una independenta, situatie ilogica pentru un salariat.”

II.Activitatea de inspectie fiscala, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.xxx, sustine urmatoarele:

Litera A) din contestatie :

Societatea eronat contesta diferenta de diurna intre categoria I si categoria a-II-a pe care stipuleza ca organul de inspectie fiscala a tratat-o ca si venit de natura salariala, deoarece pe perioada celor 120 de zile cat societatea avea dreptul la cheltuieli cu diurna, diferenta intre xxx Euro/zi platiti singurului salariat al societatii in persoana administratorului societatii d-l xxx, **organul de inspectie fiscala nu a considerat acesta diferenta venit de natura salariala si nu a fost impozitata cu impozit pe salarii si contributii** { diferenta intre xxx Euro/zi cat a platit efectiv si xxxEuro/zi (35 Euro zi x 2,5 ori conform Codului Fiscal) cat avea dreptul , iar in argumentele aduse in contestatie unde se fac concluziile la ultimul aliniat din concluzii, se face referire la un act normativ care nu are legatura cu nivelul diurnei pentru personalul trimis in strainatate, respectiv actul normativ stipulat in contestatie la care se face referire **este H.G. NR.581/1994 privind reducerea temporara pana la 31 decembrie 1994 a taxelor vamale de import pentru autoturisme.**

Aceasta diferenta in quantum de xxx lei a fost considerata ca si cheltuiala nedeductibila cu diurna inregistrata de societate in contul "625", (societatea a inregistrat

cheltuieli cu diurna in perioada de xxx de zile (lunile xxx)cat avea dreptul sa plateasca cheltuieli de delegare, respectiv diurna in cuantum de xxx EURO/zi deplasare, fata de suma legala in cuantum de 87,5 EURO/zi deplasare, respectiv 35 EURO x 2,5 ori (anexa nr.3.) deoarece societatea eronat a calculat diurna cu un nivel al diurnei aferent categoriei a -II-a in suma de 56 EURO x 2,5 ori = 140 EURO/zi deplasare, in conditiile in care in anexa nr.1 la H.G. nr.518/1995, actualizata, la punctul B, I. Categorii de diurna, se specifica "B. Incadrarea personalului in categorii de diurna si plafoane de cazare

I. Categorii de diurna

In categoria a II-a (coeficient 1,60) se incadreaza: ministrii, secretarii de stat, secretarii generali, subsecretarii de stat, personalul incadrat in functii asimilate acestora prin acte normative, precum si prefectii, subprefectii, primarul general si viceprimarul Capitalei, presedintii si vicepresedintii consiliilor judetene, ambasadorii, academicienii si membrii corespondenti ai Academiei Romane, seful Statului Major General, primloctiitorul si loctiitorii acestuia, inspectorul general al Inspectoratului General al Ministerului Apararii Nationale, sefii departamentelor Ministerului Apararii Nationale si loctiitorii acestora, seful Statului Major al Trupelor de Uscat, seful Statului Major al Aviatiei si Apararii Antiaeriene, seful Statului Major al Marinei Militare, loctiitorii secretarilor de stat din cadrul unitatilor care au astfel de functii, emisarul special pe langa coordonatorul special al Pactului de Stabilitate pentru Europa de Sud-Est.

Pentru primul-ministru diurna se majoreaza cu 50%.

In categoria I (coeficient 1,00) se incadreaza restul personalului.", respectiv o diurna de 35 Euro/zi.) si a fost luata in calcul la determinarea profitului impozabil pentru anul 2007 si la determinarea impozitului pe profit aferent.

Au fost incalcate prevederile art.21, aliniatul(3), litera b) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Litera B) din contestatie :

La punctul B) din contestatie, societatea stipuleaza ca :”Aceleasi autoritati fiscale, depasindu-si competentele si atributiile, au stabilit ca, dupa depasirea perioadei de delegare de xxx zile, cheltuiala cu diurna se transforma in venit salarial” si contesta impozitarea sumelor cu diurna considerate de organul de inspectie fiscala ca si venit salarial.

Situatia in fapt se prezinta astfel :

In perioada xxx societatea are incheiat un contract de prestari servicii cu xxx in calitate de furnizor de servicii, avand ca obiect : “ antreprenorul este desemnat in cadrul echipei ca membru ce se ocupa cu toate lucrarile de constructie ale liniei 2 din xxx - santier de productie de sticla cu tehnologie float “. xxx in calitate de angajat/administrator al societatii a dus la indeplinire prestarile de servicii prevazute in acest contract. Societatea a platit salariatului o diurna de xxx euro/zi pentru toate zilele lucrate conform documentelor puse la dispozitie de societate si anexate la prezentul raport de inspectie fiscala (deconturi pentru cheltuieli in valuta).

In conformitate cu prevederile art.44 ,art.45 si art.46 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii , delegarea poate fi dispusa pe o perioada de maxim 120 de zile.

Conform **contractului de prestari servicii cu xxx in calitate de furnizor de servicii** este prevazut ca durata timpului de lucru de 10 ore/zi de la 8,30 la 18.30 cu pauza de masa la pranz de o ora, de luni pana vineri, iar la punctul 6. subpunctul 7. din contract in pret printre altele se includ si urmatoarele : “..mancare; cheltuieli personale; toate cheltuielile cu familia sa; cheltuielile de calatorie ale familiei sale, etc.....”, iar la punctul 7. din contract se prevede:” Pentru serviciile de constructie a santierului furnizate, antreprenorul va primi: 6.500 Euro pe luna ca plata pentru lucrari si 54 Euro pe zi in xxx ca diurna” , sume ce au fost facturate de catre societate clientului xxx si incasate in contul bancar din Romania, sume ce au fost inregistrate la venituri .

Salariatul societatii a primit salariul in tara conform contractului de munca in cuantum de xxx lei/luna impozabil si diurna xxx Euro/zi, platita de xxx, prin transfer bancar in contul de card al salariatului, respectiv asociatul societatii.

Organele de inspectie fiscala arata ca societatea a dat aceste diurne in baza unui decont pentru cheltuieli in valuta care nu este conform cu legislatia in vigoare, conform anexei nr.2 din Ordinul 3512/2008 - Nomenclatorul documentelor financiar-contabile la puncul 47 din anexa “Ordin de deplasare (delegatie) in strainatate cod 14-5-4/a ”fara semnaturi sau stampila de la xxx , depuse in copie la prezentul raport de inspectie fiscala.

De asemenea organele de control mai arata ca in Codul Fiscal la care face referire societatea in contestatie, eronat sunt interpretate prevederile legislative referitoare la diurna, deoarece :

- la art.21, alin.(3), litera b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede :” b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”.

Legea care reglementeaza acordarea diurnei pentru institutiile publice pe perioada delegarii-detasarii este H.G. nr.518/1995, actualizata-privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, in care la art.17, alin.(1) se specifica ca : “(1) Se recomanda agentilor economici, altii decit cei prevazuti la art. 16 alin. (1), precum si fundatiilor, asociatiilor si altor asemenea, sa aplice in mod corespunzator prevederile prezentei hotariri.

(2) In situatia in care persoanele juridice prevazute la alin. (1) acorda drepturi superioare, cheltuielile efectuate cu aceasta destinatie, care se au in vedere la calcularea profitului impozabil, nu pot depasi pe cele cuvenite personalului respectiv, in limitele si in conditiile stabilite prin prezenta hotarire.” Iar la ART.19 din H.G. nr.518/1995, actualizata se precizeaza : ” ART. 19 - In masura in care prezenta hotarire nu prevede altfel, dispozitiile sale se completeaza cu prevederile legale in vigoare referitoare la acordarea,

cheltuirea, justificarea, evidenta si controlul sumelor puse la dispozitia personalului care se deplaseaza in interesul serviciului pe teritoriul Romaniei.” , respectiv aceste prevederi sunt conform H.G. NR.1860/2006 privind drepturile si obligatiile personalului autoritatilor si institutiilor publice pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, unde la art.2 se specifica :” ART. 2 - Pentru salariații din cadrul companiilor naționale, **societăților comerciale** și regiilor autonome la care drepturile salariale se acordă prin negociere, **drepturile bănești pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în cadrul localității, în interesul serviciului, se acordă în condițiile prevăzute în contractele colective sau individuale de muncă.** ”

Deoarece aceste sume cu diurna au fost luate efectiv de salariatul/administratorul societatii, sume la care nu avea dreptul, au fost asimilate veniturilor de natura salariala in conformitate cu prevederile art.55, alin.(1) si alin.(2), litera k) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare la care s-au calculat contributiile sociale aferente in conformitate cu si cu prevederile Legii nr. 19/2000, Legii nr.76/2002, Legii Nr.346/2002 precum si Legii nr.200/2003 si a O.U.G.nr.91/2007 .

Toate argumentele aduse de societate nu fac obiectul situatiei de fapt existenta la societate, acestea sunt valabile doar pentru perioada celor xxx de zile de diurna legala, de care organul de inspectie fiscala a tinut cont si le-a adus la indeplinire in conformitate cu prevederile legale, organul de inspectie fiscala a judecat si a aplicat just toate prevederile legale, in corelatie intre ele asa cum este prevazut in actele normative stipulate mai sus si in litera si spiritul Codului Fiscal, nu adjectivelor folosite in contestatie de societate precum ca “<<inventii>> ale autoritatii fiscale de control”, “povesti”, etc.

Litera C) din contestatie :

La litera C) din contestatie se contesta : ” O alta inventie a autoritatilor fiscale de control vizeaza transferul sumelor datorate de societate catre salariat”.

Conform Codului Fiscal, Legii Nr.19/2000, Legii nr.76/2002, Legii Nr. 346/2002 precum si a O.U.G.nr.91/2007 , acte ce reglementeaza impozitul pe venitul din salarii, contributie somaj salariat, CAS salariat si sanatate salariat impozitul si contributiile sunt obligatii cu retinere la sursa, sume ce se calculeaza asupra veniturilor incasate de un salariat intr-o activitate dependenta si se retin din acesta suma, salariatului revenindu-i ca suma cuvenita restul ce ramane dupa deducerea acestor sume . Societatea are obligatia ca pe baza rezultatului controlului sumele rezultate de plata de natura celor mentionate mai sus si stipulate in Decizia nr.xxx sa le evidentieze in contabilitate corect asa cum trebuia de la bun inceput, si datorita faptului ca aceste sume incasate de salariat sunt sume necuvenite, acestea trebuie sa fie restituite societatii de salariatul in cauza si recuperate pe orice cale . Au fost incalcate pe langa dispozitiile prevederilor legale stipulate mai sus si prevederile Art.144⁴ din Legea nr.31/1990, republicata, actualizata.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca incepand cu data de xxx societatea are suspendata activitatea conform incheierii ORC xxx nr.xxx

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organul de inspectie fiscala considera sumele constituite si incasate in perioada xxx ca si diurna si inregistrate

in evidenta contabila ca si cheltuiala cu diurna in contul "625" de salariatul/asociatul societatii in persoana D-lui xxx, venituri de natura salariala, acestea fiind in cuantum de xxx lei, pentru care la inspectia fiscala, s-au calculat toate impozitele si contributiile prevazute de legislatia in vigoare, defalcate pe fiecare tip de contributie/impozit in parte.

III.Luand in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:

In conformitate cu art.206 si art.213 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala se stipuleaza

« Art.206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

Art.213

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

In consecinta contestatia va fi analizata pe fond doar cu privire la sumele contestate si inscrise de organele de inspectie fiscala in titlul de creanta respectiv in Decizia de impunere nr.xxx respectiv pentru suma totala de xxx lei reprezentand :
-impozit pe salarii xxx lei; majorari impozit pe salarii xxx lei; CAS Angajator xxx lei; Majorari CAS Angajator xxx lei , CAS Asigurat xxx lei; majorari CAS Asigurat xxx lei ,CASS Angajator xxx lei; majorari CASS Angajator xxx lei , CASS Angajat xxx lei; Majorari CASS Angajat xxx lei , Somaj Angajat xxx lei; Majorari Somaj Angajat xxx lei Somaj Angajator xxx lei; Majorari Somaj Angajator xxx lei

CAMBP xxx lei; majorari CAMBP xxx lei , CCI xxx lei; Majorari CCI xxx lei , fond garantare xxx lei; Majorari Fond garantare xxx lei .

1.Referitor la suma de xxx lei stabilita prin Decizia de impunere nr.xxx :

In fapt , pentru perioada xxx xxx are incheiat un contract de prestari servicii cu xxx in calitate de furnizor de servicii, prin care asigura conducerea unui santier in numele beneficiarului pe teritoriul xxx. D-l xxx in calitate de angajat/administrator al societatii a dus la indeplinire prestarile de servicii prevazute in acest contract. Societatea a platit salariatului o diurna de xxx euro/zi pentru toate zilele lucrate.

Perioada verificata xxx

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. xxx ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.xxx organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a acordat peste perioada de xxx de zile diurna , sumele respective fiind considerate venit de natura salariala, asupra carora *s-au calculat obligatiile aferente,in suma totala de xxx lei reprezentand :*

- Impozit pe salarii xxx
- Majorari impozit pe salarii xxx
- CAS Angajator xxx
- Majorari CAS Angajator xxx
- CAS Asigurat xxx
- Majorari CAS Asigurat xxx
- CASS Angajator xxx
- Majorari CASS Angajator xxx,
- CASS Angajat xxx
- Majorari CASS Angajat xxx
- Somaj Angajat xxx
- Majorari Somaj Angajat xxx
- Somaj Angajator xxx
- Majorari Somaj Angajator xxx
- CAMBP xxx
- Majorari CAMBP xxx
- CCI xxx
- Majorari CCI xxx
- Fond garantare xxx
- Majorari Fond garantare xxx

In sustinere societatea arata ca Hotararea Guvernului nr.581/1994, stabileste

ce se intampla cand nu se respecta plafoanele , diferenta fiind o cheltuiala nedeductibila la impozitul pe profit, adica se plateste impozit pe profit in cota de la data depasirii plafonului. Altfel spus, Hotararea de Guvern nu transforma nici pe departe cheltuiala cu diurna intr-un venit de natura salariala .

Incepend cu data de xxx societatea are suspendata activitatea conform incheierii ORC xxx nr.xxx

a)Cu privire la impozitul pe veniturile din salarii in suma de xxx lei cat si la majorarile de intarziere aferente in suma de xxx

In drept, in ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(1) si alin.(2), litera k) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, :

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

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

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

coroborate cu dispozițiile pct. 67 lit.a) , pct. 68 , din H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede :

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 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;

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

(....).”

Avand in vedere aceste dispozitii legale se retine ca in baza contractului individual de munca , părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la bun început felul activității, timpul de lucru , locul desfășurării activității, sumele de bani pe care urmeaza sa le primeasca, precum si alte conditii stabilite conform legii ca de exemplu indemnizatia de delegare, sume ce se includ in veniturile din salarii sau asimilate salariilor cu anumite exceptii prevazute la art.55 alin.(4) din Codul Fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare .

In conformitate cu prevederile art.55 alin.(4) lit.g din Codul Fiscal , cu modficarile si completarile ulterioare :”următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

g) sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului. Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice; ,,

coroborate cu dispozițiile pct.85 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, se prevede :

“85. În categoria cheltuielilor de delegare și detașare se cuprind cheltuielile cu transportul, cazarea, precum și indemnizația de delegare și de detașare în țară și în străinătate, stabilită potrivit legii.”

Asadar nu se includ in veniturile salariale sau asimilate salariilor indemnizatiile de delegare si de detasare in tara si in strainatate stabilite de angajatori persoane juridice **potrivit legii** iar in cazul persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit sumele acordate peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice.

Astfel, fiind vorba de o relatie de munca dintre un angajator si un angajat asa cum s-a retinut mai sus ce are la baza un contract individual de munca in care se stabilesc toate conditiile de angajare ,pentru a analiza corect aceasta situatie din punct de vedere fiscal se vor analiza si prevederile Legii 53/2003 privind Codul muncii , ce trateaza totalitatea raporturilor individuale si colective de munca.

In conformitate cu art.1, art.11, din Legea 53/2003 privind Codul muncii, se prevede :

“Art.1

(1) Prezentul cod reglementeaza totalitatea raporturilor individuale si colective de munca, modul in care se efectueaza controlul aplicarii reglementarilor din domeniul raporturilor de munca, precum si jurisdicia muncii.

Art. 11

Clauzele contractului individual de munca nu pot contine prevederi contrare sau drepturi sub nivelul minim stabilit prin acte normative ori prin contracte colective de munca.”

Tinand cont de prevederile legale invocate se retine ca, clauzele contractului individual de munca incheiat intre angajator si salariatul sau nu pot contine prevederi contrare sau drepturi sub nivelul minim stabilit prin acte normative ori prin contracte colective de munca .

Referitor la delegare si detasare potrivit art.43, art.44 ,art.45 art.46 si art.44 din Codul muncii, se prevede :

“ Art. 43

Delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului

sau de munca.

Art. 44

(1) Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile si se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile.

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

Art. 45

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

ART. 46

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

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

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

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

ART. 47

(1) Drepturile convenite salariatului detasat se acorda de angajatorul la care s-a dispus detasarea.”

De asemenea in conformitate cu art.2 , art.45, lit. b), art.46 si art.72 alin.(2) din Contractul colectiv de munca unic nr.2.895/2006 la nivel national pe anii 2007 – 2010, publicat in MO nr.5/29. 01.2007, Partea a V-a , se precizeaza :

“ART. 2

(1) Contractul colectiv de munca unic la nivel national cuprinde drepturile si obligatiile angajatorilor*) si ale salariatilor cu privire la conditiile generale de munca prevazute de legislatia in vigoare, precum si cele convenite in procesul de negociere.

(2) In ceea ce priveste conditiile specifice de munca, stabilite conform legii, drepturile si obligatiile partilor se vor stabili prin contractele colective de munca si, dupa caz, prin acorduri privind relatiile de serviciu, la nivel de ramura, grup de unitati*), unitati si institutii.

Art.45

Salariatii unitatilor trimisi in delegatie in tara sau strainatate vor beneficia de urmatoarele drepturi:

b) diurna de deplasare, al carei quantum se stabileste prin negociere la nivel de ramura, grupuri de unitati sau unitate; nivelul minim al diurnei este cel stabilit prin actele normative ce se aplica la institutiile publice.

ART. 46

Salariatii unitatilor trimisi in detasare beneficiaza de drepturile de delegare prevazute la art. 45. In cazul in care detasarea depaseste 30 de zile consecutive, in locul diurnei zilnice se plateste o indemnizatie egala cu 50% din salariul de baza zilnic. Aceasta indemnizatie se acorda proportional cu numarul de zile ce depaseste durata neintrerupta de 30 de zile.

ART. 72

(3) Delegarea si detasarea salariatilor se fac in conditiile prevazute de lege, cu drepturile prevazute in prezentul contract.”

Totodata in conformitate cu art.16, aliniatele (2³), (2⁴) si (2⁵) din Contractului colectiv de munca nr.2.624/2005 la nivelul ramurii constructii pe anii 2005 – 2007 publicat in M.O. nr .11/09.decembrie 2005, PARTEA a V-a:

“(2³) Delegarea angajatului nu implica modificarea felului muncii si se poate dispune pentru o perioada de cel mult 60 de zile, putandu-se prelungi cu inca 60 de zile, dar numai cu acordul angajatului.

(2⁴) Detasarea angajatului la un alt angajator poate implica in mod exceptional si modificarea felului muncii, dar numai cu consimtamantul scris al angajatului si se poate dispune pentru o perioada de cel mult un an.

(2⁵) In cazul in care delegarea depaseste 30 de zile consecutive, in locul diurnei zilnice se plateste o indemnizatie egala cu 50% din salariul de baza zilnic. Aceasta indemnizatie se acorda proportional cu numarul de zile ce depaseste durata neintrerupta de 30 de zile.”

Din contextul prevederilor legale mai sus citate se retine ca **delegarea** reprezinta exercitarea temporara, **din dispozitia angajatorului**, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca **si se poate dispune pe o perioada de maxim xxx de zile**, salariatul avand dreptul la o indemnizatie de delegare in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv de munca aplicabil.In cazul in care delegarea depaseste 30 de zile consecutive in loc de diurna se stabileste o indemnizatie **egala cu 50% din salariul de baza zilnic, proportional cu numarul de zile ce depaseste durata neintrerupta de 30 de zile.**

Iar detasarea este actul prin care se dispune schimbarea temporara a locului de munca, din dispozitia angajatorului, la un alt angajator, in scopul executarii unor lucrari in interesul acestuia pe o perioada de cel mult un an, drepturile cuvenite salariatului detasat fiind acordate de angajatorul la care s-a dispus detasarea. In mod exceptional, prin detasare se poate modifica si felul muncii, dar numai cu consimtamantul scris al salariatului.

Asadar, angajatorii in baza contractelor individuale de munca pot acorda salariatilor indemnizatie de delagare pentru o perioada de maxim 120 de zile, perioada pentru care sumele acordate nu sunt venituri salariale sau asimilate salariilor fiind acordate conform prevederilor legale.

Dupa aceste 120 de zile indemnizatia de delegare acoradata de angajator este un venit de natura salariala asupra careia se calculeaza obligatii fiscale aferente.

In acelasi sens este data si adresa M.F.P. ANAF- Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala nr.864211/01.04.2010.

Din analiza dosarului cauzei se retine ca , xxx are incheiat cu D-l xxx Contract individual de munca nr.xxx avizat de I.T.M. xxx prin care are stabilit un salariu lunar in cuantum de xxx lei, contract in care nu sunt prevazute perioadele de timp de delegare si nici sumele platite cu titlu de indemnizatie de delegare de catre angajatorul roman, iar durata timpului de lucru de xxx ore/zi xxx ore/saptamana.

Se retine ca salariatul societatii respectiv domnul xxx care are calitatea si de asociat al societatii a primit atat salariul in tara conform contractului de munca in cuantum de xxx lei/luna impozabil cat si diurna de xxx Euro/zi, , prin transfer bancar in contul de card al salariatului in perioada xxx

Cu toate ca societatea nu a inregistrat la ITM xxx nici un act aditional la contractul individual de munca nr. xxx in care sa fie prevazuta perioada de delegare sau detasare in strainatate, asa cum sunt prevazute in Codul Muncii si in continutul minimal al Contractului colectiv de munca la nivelul ramurii de constructii totusi prin semnarea contractului de prestari servicii cu xxx d-l xxx in calitate de administrator pe de o parte si salariat pe de alta parte **si-a dat acordul pentru perioadele de delegare respectiv xxx ceea ce depaseste cu mult perioada maxima de delegare de 120 de zile.**

Se mai retine ca domnul xxx nu a platit impozit pe salarii in strainatate si/sau contributii, nefiind puse la dispozitia organului de inspectie fiscala documente in acest sens.

Referitor la sustinerea contestatoarei ca in Codul fiscal nu se face precizarea ca delegarea se limiteaza la o perioada de 120 de zile precizam ca intr-adevar nu se specifica acest lucru **ci doar se prevede ca** intre angajator si angajat exista o relatie de

munca bazata pe un contact individual de munca in care se stabilesc conditiile de angajarii si ca **indemnizatiile de delegare si detasare se stabilesc conform legii**, iar **legea care reglementeaza totalitatea raporturilor individuale si colective de munca este Legea 53/2003 privind Codul muncii**, aspecte pe care contestatoarea nu le-a avut in vedere.

De asemenea facem mentiunea ca salariatul nu este proprietarul unei societati asa cum arata petentul deoarece relatiile de munca dintre un angajat si angajator se stabilesc prin contracte individuale de munca sau contracte colective de munca ce trebuiesc intocmite cu respectarea legii asa cum am aratat in continutul prezentei decizii.

In ceea ce priveste invocarea de catre societate a prevederilor art.21 alin.(3) din Codul fiscal precizam ca acestea se refera la Titlul II din Cod cu privire la "Impozitul pe profit" si nu cauzei de fata.

Totodata se retine ca toate argumentele aduse in sustinere de catre societate nu sunt de natura sa modifice cele stabilite de organul de control in actul atacat.

In conformitate cu art.57 din Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare "determinarea impozitului pe venitul din salarii" se precizeaza :

„(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 obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;**
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;**
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 euro;"**

Prin urmare se constata ca organul de inspectie fiscala in mod corect a stabilit impozit pe venitul din salarii in suma de xxx lei calculat **asupra diurnei acordata de angajator salariatului peste perioada de 120 de zile** , drept pentru care acest **capat de cerere va fi respins ca neantemeiat** in temeiul pct. 12.1 din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată:

Pct. 12.1. **"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".

In ceea ce priveste majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile

din salarii stabilite prin **Decizia de impunere nr.xxx** , se retine ca stabilirea de majorari de intarziere in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat pentru impozitul pe veniturile din salarii contestatia urmeaza sa fie respinsa , se va respinge si capatul de cerere cu privire la majorarile de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii ce constituie masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem “.

b) Cu privire la contributiile sociale cat si la majorarile de inatrziere aferente :

- CAS Angajator xxx
- Majorari CAS Angajator xxx
- CAS Asigurat xxx
- Majorari CAS Asigurat xxx
- CASS Angajator xxx
- Majorari CASS Angajator xxx
- CASS Angajat xxx
- Majorari CASS Angajat xxx
- Somaj Angajat xxx
- Majorari Somaj Angajat xxx
- Somaj Angajator xxx
- Majorari Somaj Angajator xxx
- CAMBP xxx
- Majorari CAMBP xxx
- CCI xxx
- Majorari CCI xxx
- Fond garantare xxx
- Majorari Fond garantare xxx

În drept, în ceea ce privește contribuțiile sociale sunt aplicabile prevederile Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii si alte drepturi de asigurari sociale, Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj si stimularea ocupării forței de munca , Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, Legii nr. 95 din 14 aprilie 2006 privind reforma în domeniul sanatatii , Legii nr. 200 din 22 mai 2006 (*actualizata*) privind constituirea si utilizarea Fondului de garantare pentru plata creantelor salariale ,**HG 158/2005 privind contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice:**

In ceea ce privește contribuția la asigurarile sociale datorată de angajator și respectiv reținută de la asigurați, sunt incidente prevederile art.18, 23 si 24 din Legea

nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, unde se precizează:

“ART. 18

(1) În sistemul public **sunt contribuabili**, după caz:

a) asigurații care datorează contribuții individuale de asigurări sociale;

b) angajatorii;

ART. 23)

(1) Baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale în cazul asiguraților o constituie:

a) salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, în cazul asiguraților prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I, sau veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. II;

ART. 24)

(1) Baza lunară de calcul, la care angajatorul datorează contribuția de asigurări sociale, o constituie **fondul total de salarii brute lunare realizate de asigurații prevăzuți la art. 5 alin. (1) pct. I și II.**

Referitor la contribuția angajatorului la fondul accidente de muncă și boli profesionale sunt incidente dispozițiile art.5 alin.1 lit.a din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, care prevede:

(1) Sunt asigurate obligatoriu prin efectul prezentei legi;

a) persoanele care desfășoară activități pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum și funcționarii publici; **coroborat** cu prevederile art.7 alin.1 astfel:

(1) **Prevederile art. 5 sunt aplicabile și angajaților români care prestează muncă în străinătate din dispoziția angajatorilor români**, în condițiile legii.

Precum și art.101 alin.1 din același act normativ conform căruia:

(1) Baza lunară de calcul la care angajatorul datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru persoanele prevăzute la **art. 5 și 7** o constituie:

a) suma veniturilor brute realizate lunar;

În ceea ce privește **contribuțiile la asigurările sociale de sănătate datorate de angajatori și respectiv reținute de la asigurați**, sunt incidente prevederile art. 51.alin.2 lit.a) și art.52 alin.2 din OUG nr.150/2002 privind organizarea și funcționarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

“ART. 51

“(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

ART. 52

(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări o contribuție de 7% datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă; acestea au obligația să anunțe casei de asigurări orice schimbare care are loc în nivelul veniturilor;

Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială. Structura acestuia pe categorii de venituri este detaliată prin normele de încasare aprobate prin ordin al președintelui CNAS, cu avizul consiliului de administrație”

Totodata art.257 alin.2 lit.a) si art.258 alin.1 si alin.2 **din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările si completările ulterioare**, prevede :

“ART. 257

(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

ART. 258

(1) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații au obligația să calculeze și să vireze la fond o contribuție de 7% **asupra fondului de salarii**, datorată pentru asigurarea sănătății personalului din unitatea respectivă.

(2) Prin fond de salarii realizat, în sensul prezentei legi, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.”

Referitor la **contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice** sunt incidente prevederile art.4 alin.2 din OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate:

“(2) Începând cu data de 1 ianuarie 2006, cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat de persoanele prevăzute la art.1 alin.(2) lit.e), și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.”

Si ale art.256 alin.5 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul

sănătății:

“(5) Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata acestor drepturi, este de 0,75%, **aplicată la fondul de salarii** sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj ori asupra veniturilor supuse impozitului pe venit, și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, în condițiile legii.”

Referitor la contribuția datorată de angajator, respectiv contribuția individuală la fondul asigurarilor pentru **somaj** incidente sunt prevederile art.19. lit.a) din Legea 76/2002 privind sistemul asigurarilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare astfel:

“ În sistemul asigurarilor pentru șomaj sunt asigurate obligatoriu, prin efectul legii:

a) persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă sau pe bază de contract de muncă temporară, în condițiile legii, cu excepția persoanelor care au calitatea de pensionari;”(...) împreună cu dispozițiile art.26 din același act normativ:

“ Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurarilor pentru șomaj, în cotă de 2,5%, aplicată **asupra fondului total de salarii brute lunare realizate** de persoanele asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la **art. 19.**”

Respectiv prevederile art.27 alin.1, din același act normativ:” (1) Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurarilor pentru șomaj, în cotă de 1%, aplicată asupra salariului de bază lunar brut, pentru asigurații prevăzuți la **art. 19** lit. a)- d) sau, după caz, pentru asigurații prevăzuți la **art. 19** lit. e), asupra veniturilor brute lunare realizate.”

Iar **potrivit art.7 alin.1 din Legea nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale:** “ (1) Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la Fondul de garantare, în cotă de 0,25%, aplicată asupra **fondului total de salarii brute lunare realizate de salariați.**”

În concluzie, contribuțiile sociale se calculează asupra veniturilor de natură salarială, legiuitorul stabilind că aceste venituri cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, indiferent de perioada la care se referă și care sunt realizate din sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual sau colectiv de muncă, astfel: salarii de bază, sporuri și adaosuri de orice fel, recompense premii de orice fel, acordate salariaților de angajatori, orice alte câștiguri în bani și natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor, precum și orice alte drepturi sau avantaje de natură salarială sau asimilate salariilor.

În considerarea celor reținute la punctul a) din motivarea prezentei decizii în sensul că sumele plătite propriilor angajați în străinătate sub denumirea de diurne și/sau indemnizații de detașare peste perioada maxima de delegare de 120 de zile reprezintă **venituri de natură salarială care fac parte din fondul de salarii pentru care** societatea avea obligația să calculeze și să vireze impozitul pe veniturile din salarii

cat si contributiile sociale corespunzătoare..

In consecinta , în mod legal organele de inspecție fiscala au stabilit diferențel de contribuții sociale în temeiul actelor normative mai sus invocate și accesorii aferente ,drept pentru care contestația urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata pentru :

- CAS Angajator in suma de xxx
- Majorari CAS Angajator in suma de xxx
- CAS Asigurat in suma de xxx
- Majorari CAS Asigurat in suma de xxx
- CASS Angajator in suma de xxx
- Majorari CASS Angajator in suma de xxx
- CASS Angajat in suma de xxx
- Majorari CASS Angajat in suma de xxx
- Somaj Angajat in suma de xxx
- Majorari Somaj Angajat in suma de xxx
- Somaj Angajator in suma de xxx
- Majorari Somaj Angajator in suma de xxx
- CAMBP in suma de xxx
- Majorari CAMBP in suma de xxx
- CCI in suma de xxx
- Majorari CCI in suma de xxx
- Fond garantare in suma de xxx
- Majorari Fond garantare in suma de xxx

in temeiul pct. 12.1 din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată:

Pct. 12.1. **“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”.

2.Cu privire la faptul ca petenta contesta si Raportul de inspectie fiscala nr.xxx,mentionam ca sunt aplicabile prevederile art. 109 din Codul de procedura fiscala , unde referitor la Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale se precizeaza :

Art.109-“(1)Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris , in care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2)La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus , dupa caz ,

fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale."

Totodata in conformitate cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Ordonantei Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedura fiscala "**titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :**

a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;”

Fata de cadrul normativ sus-citat se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc numai printr-o decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat ,deoarece aceasta creaza o situatie juridica prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatarile din Raportul de inspectie fiscala.**

Astfel ,se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a deciziei de impunere.

3.Cu privire la contestarea Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx

In drept , art.209 alin.(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare stabileste sediul materiei privind competenta de solutionare a **Biroului solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice xxx** respectiv :

“ (1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutianare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;”

In conformitate cu pct. 5.1. din O.M.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“ Actele administrative fiscale care intra in competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art. 178 al(1) din Codul de procedura fiscala,

republicat, sunt cele prevazute expres si limitativ de lege.

Iar potrivit art.88 din Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare “sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;
- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;
- c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;
- d) procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2).
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se reține ca , **Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice xxx nu are competenta materiala in solutionarea capatului de cerere cu privire la Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx**

Organul competent in aceasta cauza este instanta judecatoreasca in conformitate cu art. 129 al(11) coroborat cu art. 172 din O.G. nr.92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, in care care precizeaza :

ART.129

“(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asiguratorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172.

ART. 172“Contestația la executare silită”

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”

In consecinta se constata lipsa competentei materiale a Biroului solutionare contestatii cu privire la acest capat de cerere.

4.2.Cu privire la faptul ca petenta contesta si adresa nr.xxx mentionam ca aceasta nu este un act administartiv fiscal ce poate fi contestat .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , Legii nr.19/2000 , Legii 346/2002, Legii 76/2002 , Legii 95/2006, Legii 200/2006, Legii 158/2005, pct.12.1 litera a) coroborate cu art. 205, art.206 , art.209, art 216 si art.217 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala ,cu modificarile si completarile ulterioare, se

D E C I D E :

Art.1- Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de catre xxx, impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. nr.xxx cu privire la suma de xxx lei reprezentand :

- Impozit pe salarii xxx**
- Majorari impozit pe salarii xxx**
- CAS Angajator xxx**
- Majorari CAS Angajator xxx**
- CAS Asigurat xxx**
- Majorari CAS Asigurat xxx**
- CASS Angajator xxx**
- Majorari CASS Angajator xxx**
- CASS Angajat xxx**
- Majorari CASS Angajat xxx**
- Somaj Angajat xxx**
- Majorari Somaj Angajat xxx**
- Somaj Angajator xxx**
- Majorari Somaj Angajator xxx**
- CAMBP xxx**
- Majorari CAMBP xxx**
- CCI xxx**
- Majorari CCI xxx**
- Fond garantare xxx**
- Majorari Fond garantare xxx**

Art.2 Lipsa competentei materiale a DGFP xxx prin Biroul solutionare contestatii cu privire la capatul de cerere privind Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr.xxx

Art.3. -Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul xxx in termen de 6 luni de la comunicare.