

## DECIZIA nr.101

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX , cap.2, art.209 din O.G. nr.92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală asupra contestației formulată de X, împotriva Deciziei nr.../2010 privind nemodificarea bazei de impunere și a Deciziei de impunere nr.../2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă totală de ... lei, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii (... lei), majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii (... lei), CAS salariați (... lei), majorări de întârziere aferente CAS salariați (... lei), CAS datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente CAS angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (... lei), majorări aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (... lei), CASS angajator (... lei), majorări de întârziere aferente CASS angajator (... lei), CASS angajați (... lei), majorări de întârziere aferente CASS angajați (... lei), contribuția pentru concedii și indemnizații datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de angajator (... lei), contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (... lei) și majorările de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (... lei).

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. 92/ 2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii deciziei, respectiv **2010** (cf. datei înscrise pe adresa de înaintare nr.../2010 aflată în copie la dosarul cauzei) și data depunerii contestației, respectiv **2010**.

Contestația este semnată și ștampilată de avocat Y, fără a prezenta *însă* imputernicirea avocațială.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr.../2010, organul de soluționare competent a solicitat petentei imputernicirea (în original) în conformitate cu prevederile art.206, alin.1, lit.e) din O.G.92/2003 R, prin care să facă dovada calității de imputernicit a semnatarului contestației, precum și precizarea cuantumului sumelor contestate, individualizată pe feluri de impozite și taxe.

Cu adresa nr.../2010, petenta a dat curs solicitărilor Biroului de soluționare contestații al D.G.F.P. Tulcea și precizează cuantumul sumelor contestate individualizate pe feluri de impozite și taxe, la care anexează IMPUTERNICIREA AVOCAȚIALĂ nr... din 2010, în original.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din O.G.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, X, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2010, emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../2010, cu privire la suma totală de ... lei, motivând următoarele:

1. - plățile făcute în perioada 2005-2010 unor salariați au fost pentru *“menținerea sănătății și asigurarea protecției personalului și pentru achiziționarea ținutei (vestimentației) conform acordului/contractului colectiv de muncă, pentru care nu s-a calculat, declarat și virat impozitul pe venitul din salarii și asimilate salariilor”*, cu precizarea că: *“Acordurile/Contractele colective au fost vizate spre legalitate atât de către Instituția Prefectului cât și de către A.N.A.F. fără însă a se menționa o singură dată faptul că aceste venituri din salarii și asimilate salariilor ar trebui impozitate. Chiar și Curtea de conturi în controlul efectuat în cursul anului 2008 nu a făcut nici o referire la această situație.”*;

- în susținerea afirmațiilor sale, petenta invocă dispozițiile art.55, alin.(4), lit.e), în sensul că impozitarea sumelor reprezentând drepturi speciale pentru *“menținerea sănătății și asigurarea protecției personalului și pentru achiziționarea ținutei (vestimentației)”* prevăzute în bugetul local și acordate unor salariați în baza acordului/contractului colectiv de muncă în anii 2007- 2010, contravine acestor prevederi, fapt pentru care petenta consideră că *“... Decizia nr.../2010 emisă de D.G.F.P. Tulcea nu este conformă cu dispozițiile legale în vigoare ...”*

2. - *“... prin Sentința civilă nr.../ 2009 a Tribunalului Tulcea, s-a constatat că acordarea **drepturilor speciale** funcționarilor publici nu este nelegală, ci dimpotrivă,...In acest sens, prin dispozițiile art.72 din Legea nr.188/1999 privind statutul funcționarilor publici este reglementată posibilitatea autorităților și instituțiilor publice de a încheia anual, în condițiile legii acorduri cu sindicatele reprezentative ale funcționarilor publici, care să cuprindă numai măsuri referitoare la constituirea și folosirea fondurilor destinate îmbunătățirii condițiilor la locul de muncă, sănătate și securitate în muncă”,* potrivit art.32 alin.5 din Acordul colectiv de muncă;

3. - De asemenea, petenta mai arată faptul că la data de ....2010 subscrisa a solicitat eliberarea unui certificat de atestare fiscală pentru persoane juridice, nr.../2010 din care rezultă faptul că *“nu figurează în evidențe cu obligații de plată către bugetul general.”*

Față de motivațiile prezentate mai sus, petenta solicită în finalul contestației *“anularea celor două decizii respectiv Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2010 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.../2010 ca nelegale”*, precum și suspendarea aplicării dispozițiilor deciziilor contestate până la soluționarea definitivă și irevocabilă a prezentei contestații.

**II. Urmare inspecției fiscale generale efectuate la X, organele fiscale de control ale A.I.F. din cadrul D.G.F.P. Tulcea - Serviciul Inspecție Fiscală 2, au verificat modul de stabilire, evidențiere, declarare și virare a impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat consolidat.**

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../2010.

În baza Raportului de inspecție fiscală parțială s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2010, prin care s-au stabilit în sarcina X diferențe de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii (... lei), majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii (... lei), CAS salariați (... lei), majorări de întârziere aferente CAS salariați (... lei), CAS datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente CAS angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale

datorată de angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (... lei), majorări aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (... lei), CASS angajator (... lei), majorări de întârziere aferente CASS angajator (... lei), CASS angajați (... lei), majorări de întârziere aferente CASS angajați (... lei), contribuția pentru concedii și indemnizații datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de angajator (... lei), contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (... lei) și majorările de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (... lei).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele :

1. Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.../2010 :

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare inspecției fiscale, iar contestatara nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.**

**In fapt**, prin contestația formulată, X se îndreaptă împotriva Decizie privind nemodificarea bazei de impunere nr.../2010, cu privire la contribuția pentru asigurări de sănătate calculată pentru concediile medicale care se deduce din contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, aferente perioadei 01.01.2005- 31.12.2005. Prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale în urma verificării efectuate de organele fiscale din cadrul A.I.F. ale D.G.F.P. Tulcea.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile O.G.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală și Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.519/2005, privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

- în conformitate cu dispozițiile **art.205, alin.(1) și alin.(2)** din O.G. 92/2003R:

**“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.**

**(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”**

- potrivit prevederilor **art.217** din O.G. 92/2003R: “ **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă**, fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei” iar în Ordinul președintelui ANAF nr.519/2005, se stipulează:

- **pct.9.3.:** “ În soluționarea contestațiilor, **excepțiile de procedură pot fi următoarele: nerespectarea termenului de depunere a contestației, lipsa calității procesuale, lipsa capacității, lipsa unui interes legitim**, contestarea altor sume și măsuri decât cele care au făcut obiectul actului atacat.”;

- **pct.13.1. :** “ Contestația poate fi respinsă ca:

(...) **d) lipsită de interes**, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul său sau interesul său legitim; (...)

Întrucât prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.../2010 nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare verificărilor efectuate, iar petenta nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau în interesul său legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, în conformitate cu prevederile legale de mai sus, urmează a se respinge contestația petentei ca lipsită de interes, pentru acest capăt de cerere.

**2. Referitor la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2010:**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul A.I.F.Tulcea au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina X, obligații fiscale suplimentare de plată în valoare totală de ... lei.**

**In fapt**, organele fiscale din cadrul A.I.F. ale D.G.F.P. Tulcea, au verificat modul de stabilire, reținere, declarare și plată a impozitelor și contribuțiilor la X datorate bugetului general consolidat al statului.

Verificarea s-a efectuat ca urmare a solicitării Curții de Conturi a României, care prin adresa nr.../2010, precizează: “ *ordonatorii terțiari de credite finanțați din bugetele locale au acordat diverse avantaje salariaților sub forma unor drepturi speciale (pentru hrană, medicamente, îmbrăcăminte, etc.) precum și sporuri de dispozitiv, diverse categorii de prime, tichete cadou, etc. fără ca aceste sume să fie cuprinse în baza de calcul a impozitului pe salarii și fără ca asupra lor să se plătească de către angajatori sau angajați, vreo contribuție la bugetele de asigurări. Aceste sume au fost plătite și înregistrate la Titlul II <<Bunuri și servicii>> și au avut ca temei legal contractele colective de muncă încheiate între sindicatele salariaților și ordonatorii de credite sau hotărâri judecătorești.* ”

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 01.01.2005 - 30.06.2010.

Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../2010, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2010.

În urma verificării efectuate, organele de control fiscal au constatat că:

- în perioada ianuarie 2007 - mai 2010, petenta a efectuat plăți în sumă totală de ... lei, reprezentând “*drepturi speciale*” acordate unor salariați, pentru “*menținerea sănătății și asigurarea protecției personalului*” , dar și pentru “*achiziționarea ținutei (vestimentației)*” - conform art.32, alin.(5) și (6) din acordul/contractul colectiv de muncă pentru care nu a calculat, declarat și virat impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții sociale;

- toate aceste sume (... lei în 2007, ... lei în 2008, ... lei în 2009 și ... în 2010) acordate unora dintre angajații primăriei, nu au fost incluse în baza de calcul a impozitelor pe veniturile din salarii precum și a tuturor celorlalte contribuții datorate de petentă, respectiv: pensii și drepturi de asigurări sociale, șomaj, asigurări de sănătate, asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate bugetului de stat de angajator precum și de angajați, dar și a contribuțiilor pentru concedii medicale și indemnizații, precum și contribuții la fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale, încalcând prevederile legale în vigoare;

- pentru constatările de mai sus, organele de control fiscal stabilesc diferențe privind obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei, precum și majorări de întârziere aferente acestora în sumă totală de ... lei.

Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite și formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.../2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cu motivațiile expuse la pct.I din prezenta decizie.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv HG 44/2004, Legea nr.19/2000, Legea nr.95/2006, Legea nr.76/2002, Legea nr.346/2002, Ord.617/2007, O.U.G. nr.158/2005, Legea nr. 200/2006 și O.G.92/2003R privind Codul de procedură fiscală.

**1. \* Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației** afirmațiile petentei cu privire la plățile făcute în perioada 2005-2010 unor salariați pentru “menținerea sănătății și asigurarea protecției personalului și pentru achiziționarea ținutei (vestimentației) conform acordului/contractului colectiv de muncă, pentru care nu s-a calculat, declarat și virat impozitul pe venitul din salarii și asimilate salariilor”, și nici precizarea sa că: “Acordurile/Contractele colective au fost vizate spre legalitate atât de către Instituția Prefectului cât și de către A.N.A.F. fără însă a se menționa o singură dată faptul că aceste venituri din salarii și asimilate salariilor ar trebui impozitate. Chiar și Curtea de conturi în controlul efectuat în cursul anului 2008 nu a făcut nici o referire la această situație.”, **întrucât:**

- **art.55** din Codul fiscal, privind *Definirea veniturilor din salarii*, specifică:

**“(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 prevederile **pct.68,69, 71 și 72** din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

**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 ca e 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 adausurile de orice fel;*
- ...

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

o)alte drepturi sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”

**69.** “ *Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariați de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.*”

71. "Avantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri și servicii, precum și sumele acordate pentru distracții sau recreere.

72. Avantajele în bani și echivalentul în lei al avantajelor în natură sunt impozabile, indiferent de forma organizatorică a entității care le acordă.”;

- Verificarea s-a efectuat ca urmare a solicitării Curții de Conturi a României - care prin adresa nr.../2010, precizează că : “ ordonatorii terțiari de credite finanțați din bugetele locale au acordat diverse avantaje salariaților sub forma unor drepturi speciale (pentru hrană, medicamente, îmbrăcăminte, etc.) precum și sporuri de dispozitiv, diverse categorii de prime, tichete cadou, etc. fără ca aceste sume să fie cuprinse în baza de calcul a impozitului pe salarii și fără ca asupra lor să se plătească de către angajatori sau angajați, vreo contribuție la bugetele de asigurări. Aceste sume au fost plătite și înregistrate la Titlul II <<Bunuri și servicii>> și au avut ca temei legal contractele colective de muncă încheiate între sindicatele salariaților și ordonatorii de credite sau hotărâri judecătorești ” și solicită efectuarea controlului modului de stabilire, reținere, înregistrare, declarare și plată a impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului consolidat al statului, astfel că afirmația petentei “Chiar și Curtea de conturi în controlul efectuat în cursul anului 2008 nu a făcut nici o referire la această situație”, nu are nici o relevanță și nu poate fi reținută în mod legal.

\* Conform **art.55, alin.(4), lit.e)** din Codul fiscal - *invocat de petentă*, **“Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:**

(...) e) contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;”

- petenta face trimitere eronat la drepturile speciale acordate angajaților săi cf. art. 55, alin.(4), lit.e) din Codul fiscal, care coroborat cu **pct.84** din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, specifică:

“ Nu sunt venituri impozabile:

- contravaloarea echipamentelor tehnice primite de angajat sub formă de aparatură, dispozitive, unelte, alte mijloace asemănătoare, necesare în procesul muncii;

- contravaloarea echipamentului individual de protecție cu care este dotat fiecare participant în procesul muncii pentru a fi protejat împotriva factorilor de risc;

- contravaloarea echipamentului individual de lucru care cuprinde mijloacele primite de un angajat în vederea utilizării lor în timpul procesului muncii pentru a-i proteja îmbrăcăminte și încălțăminte;

- contravaloarea alimentației de protecție primite în mod gratuit de persoanele fizice care lucrează în locuri de muncă cu condiții grele și vătămătoare;

- contravaloarea materialelor igienico-sanitare primite în mod gratuit de persoanele fizice care își desfășoară activitatea în locuri de muncă al căror specific impune o igienă personală deosebită;

- contravaloarea medicamentelor primite de cadrele militare în activitate, sportivi, personalul navigant și alte categorii de personal, potrivit legii;

- contravaloarea echipamentului și a materialelor de resortul echipamentului, cum ar fi: materiale de spălat și de igienă, materiale de gospodărie, materiale pentru atelierele de reparații și întreținere, rechizite și furnituri de birou, primite în mod gratuit

de personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, în condițiile legii; altele asemenea.”

Fondurile considerate speciale și acordate de Primăria comunei Frecăței unora dintre salariații săi “*pentru menținerea sănătății și asigurarea protecției personalului, dar și pentru achiziționarea unei ținute (vestimentației)*”, **nu se regăsesc în prevederile menționate anterior.**

2. \* *Față de prevederile legale de mai sus, reiese că afirmațiile petentei: “... prin Sentința civilă nr.../ 2009 a Tribunalului Tulcea, s-a constatat că acordarea drepturilor speciale funcționarilor publici nu este nelegală, ci dimpotrivă,...* In acest sens, prin dispozițiile art.72 din Legea nr. 188/1999 privind statutul funcționarilor publici este reglementată posibilitatea autorităților și instituțiilor publice de a încheia anual, în condițiile legii acorduri cu sindicatele reprezentative ale funcționarilor publici, care să cuprindă numai măsuri referitoare la constituirea și folosirea fondurilor destinate îmbunătățirii condițiilor la locul de muncă, sănătate și securitate în muncă” potrivit art.32 alin.5 din Acordul colectiv de muncă, *nu au nici o relevanță, întrucât:*

- organele de inspecție fiscală *nu* au stabilit că “*drepturile speciale*” ar fi fost acordate nelegal - ci, că *ar fi trebuit impozitate în conformitate cu prevederile Codului fiscal*(citate mai sus) - fapt pentru care au ținut cont de dreptul de acordare a acestor “*drepturi speciale*” care a fost obținut prin sentințele definitive și irevocabile ale Tribunalului Tulcea și au procedat la impozitarea lor; mai mult decât atât, specificația petentei privind “*reținerile cu titlu de daune cauzate angajatorului nu pot fi efectuate ...în cauză nu exista un titlu executoriu care să fie pus în aplicare*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, *întrucât* drepturile speciale acordate de comună sunt asimilate salariilor potrivit art.55 din Codul fiscal, motiv pentru care trebuiau impozitate și asupra lor trebuiau reținute contribuțiile, conform legislației prezentate în RIF parțial nr.../2010 și în prezenta decizie;

- petenta în mod eronat consideră că are dreptul în mod gratuit la “*drepturile speciale*” pentru “*menținerea sănătății, asigurarea protecției personalului și pentru achiziționarea ținutei (vestimentației)*” acordate unor salariați, *întrucât funcționarii primăriei nu sunt obligați prin vreo lege să poarte obligatoriu uniformă* pentru a beneficia gratuit de aceasta (așa cum sunt de ex. poliția, jandarmeria, etc.), iar în conformitate cu prevederile Legii nr.188/1999 privind statutul funcționarilor publici, art.32, *primesc gratuit uniformă doar funcționarii publici care sunt obligați* să poarte această uniformă conform legii;

-de asemenea, sume și sporuri pentru securitate și sănătate în muncă, pentru condiții vătămătoare se pot acorda numai în temeiul Legii 646/2006 a securității și sănătății în muncă, H.G.1136/2006, etc., și numai în urma măsurărilor efectuate de instituții abilitate în acest sens, care să constate și să cuantifice indicatorii care să ateste existența condițiilor vătămătoare și locurile de muncă unde se manifestă aceste condiții.

\* Referitor la precizarea petentei că “*sume pentru menținerea sănătății, asigurarea protecției personalului și pentru achiziționarea ținutei (vestimentației)* conform acordului/ contractului colectiv de muncă pentru care nu s-a calculat, declarat și virat impozitul pe venitul din salarii și asimilate salariilor, sunt sume nete, iar aceste sume nete nu pot fi diminuate cu sumele reprezentând contribuții CAS și CASS”, **se poate reține** că aceste venituri nu se regăsesc în prevederile **art.55, alin.(4)** din Codul fiscal și ca urmare conform **pct.106** din H.G.44/2004 privind

Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal “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.”

Drepturile salariale acordate în natură, precum și avantajele acordate angajaților se impozitează în luna în care au fost primite. Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor și avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată.

Față de cele mai sus consemnate, reiese că, în conformitate cu prevederile legale de mai sus incidente în speță, organele de control fiscal au procedat corect stabilind că suma totală de ... lei reprezentând plăți cu specificația “**drepturi speciale**” acordate de petentă unor salariați ai săi pentru anii 2007-2010, sunt asimilate cheltuielilor salariale și deci supuse impozitării.

**\* Cu privire la contribuțiile datorate de petentă**, respectiv: pensii și drepturi de asigurări sociale, șomaj, asigurări de sănătate, asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate bugetului de stat de angajator precum și de angajați, și contribuții pentru concedii medicale și indemnizații, **se rețin** următoarele prevederi legale:

**-art. 24 din Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale**, aplicabil în 2007:

“(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.”, coroborate cu prevederile **pct.19, lit.I)** din *Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000*, conform cărora: “Prin sintagma venitul brut realizat lunar se înțelege venitul brut în bani, achitat din fondul de salarii, reprezentând: ... I) alte sume acordate potrivit legii.” ;

**- art. 24 din Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale**, aplicabil din 2008:

“(1)Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale datorate de către angajator o constituie suma veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale conform art.23 alin.(1).”coroborate cu prevederile **pct.19, lit.I)** din *Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000*, conform cărora: “Prin sintagma venitul brut realizat lunar se înțelege totalitatea veniturilor în bani sau în natură, indiferent de fondurile din care acestea se achită, realizate de asigurații care se află în una sau mai multe dintre situațiile de la art.5alin.(1) pct.I și II din lege...”

**- art.23 din Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale**, aplicabil în 2007:

(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; - coroborate cu prevederile **pct.19, lit.I)** din *Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000*, citat anterior;



-**art. 23** din *Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale*, citat anterior, în cazul asiguraților, coroborate cu prevederile **pct.19, lit.I)** din *Ordinul 340/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a prevederilor Legii 19/2000*, deasemenea citate anterior, pentru 2008;

- **art.26** din *Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare*, prevede: “Angajatorii au obligația de a plăti lunar o contribuție la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra sumei veniturilor care constituie baza de calcul a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj, conform art.27 alin.(1).”;

- **art.27** din *Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare*, la **alin(1)** prevede: “Angajatorii au obligația de a reține și de a vira lunar contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, a cărei cotă se aplică asupra bazei lunare de calcul, reprezentată de venitul brut realizat lunar, în situația persoanelor asigurate obligatoriu, prin efectul legii, prevăzute la art.19.”;

- **art.4** din *Ordinul 617/2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv de asigurat fără plata contribuției*, prevede:

“ Contribuția angajatorilor se calculează asupra tuturor veniturilor din salarii și asimilate salariilor.”;

- **art.5** - *Ordinul 617/2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv de asigurat fără plata contribuției*:

“ (1) Contribuția lunară a persoanelor asigurate se stabilește sub forma unei cote stabilite de lege, aplicată asupra veniturilor din salarii sau a celor asimilate acestora, care sunt supuse impozitului pe venit. Angajatorul are obligația calculării, reținerii și virării lunare integrale a contribuției datorate de către persoana asigurată în contul deschis pe seama CNAS la unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului în a căror rază angajatorii sunt luați în evidență ca plătitori de impozite și taxe.

(2) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu 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.

(3) Veniturile asimilate salariilor cuprind orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit, așa cum sunt definite de Codul fiscal și de Normele metodologice de aplicare a acestuia.”;

- **art.257** - *Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății*, prevede:

“ (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.101** din *Legea 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale*, prevede: “ Baza lunară de calcul la care persoanele prevăzute la

art.5 și 7 datorează contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale este reprezentată de fondul total de salarii brute lunare realizate. ”

- **art.4** din *OUG 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate*, prevede:

“(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, dup 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.”;

- **art.2** din *Legea 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale*, stipulează: “ Din Fondul de garantare se asigură plata creanțelor salariale ce rezultă din contractele individuale de muncă și din contractele colective de muncă încheiate de salariați cu angajatorii împotriva cărora au fost pronunțate hotărâri judecătorești definitive de deschidere a procedurii insolvenței și față de care a fost dispusă măsura ridicării totale sau parțiale a dreptului de administrare, denumiți în continuare angajatori în stare de insolvență.”

Având în vedere cele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, întrucât petenta nu a inclus sumele (plățile) reprezentând **drepturi speciale** către angajații săi în venitul brut realizat lunar în vederea impozitării, urmează a se respinge ca neântemeiată contestația petentei privind suma totală de ... **lei** reprezentând diferențe stabilite suplimentar de plată corespunzătoare plăților asimilate cheltuielilor salariale efectuate de petentă în anii 2007-2010.

În ceea ce privesc majorările de întârziere aferente, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, potrivit **art.119, alin.(1)** din O.G. nr.92/2003 R, “ Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”, urmează a se respinge contestația și cu privire la aceste sume în quantum total de ... **lei**, menținându-se în totalitate constatările organelor de control fiscal.

**3.** \* **Referitor la afirmația petentei:** << la data de **27.10.2010** subscrisa a solicitat eliberarea unui certificat de atestare fiscală pentru persoane juridice, nr.../27.10.2010 din care rezultă faptul că “nu figurează în evidențe cu obligații de plată către bugetul general.” >>, se poate reține că:

- Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr... în data de **28.10.2010** - deci ulterior datei la care face referire petenta, iar Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../28.10.2010 emisă în baza RIF parțială, nu era valorificată (înregistrată în evidențe de organul fiscal).

\* **Față de solicitarea petentei** din finalul contestație cu privire la “ suspendarea aplicării dispozițiilor deciziilor contestate până la soluționarea definitivă

și irevocabilă a prezentei contestații“, **reținem** următoarele prevederi legale privind **Suspendarea executării actului administrativ fiscal**:

- **art.215** din OG. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, prevede:

“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul **art.216, alin.1** din O.G. 92/ 21.12.2003, privind Codul de procedură fiscală R, se

### **DECIDE:**

**Art.1** Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată de X împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../2010.

**Art.2** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.../2010, pentru suma totală de ... lei reprezentând: impozit pe veniturile din salarii (... lei), majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii (... lei), CAS salariați (... lei), majorări de întârziere aferente CAS salariați (... lei), CAS datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente CAS angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (... lei), majorări aferente contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (... lei), CASS angajator (... lei), majorări de întârziere aferente CASS angajator (... lei), CASS angajați (... lei), majorări de întârziere aferente CASS angajați (... lei), contribuția pentru concedii și indemnizații datorată de angajator (... lei), majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații datorate de angajator (... lei), contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (... lei) și majorările de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (... lei).

**Art.3** Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, în condițiile legii.

DIRECTOR EXECUTIV,