

DECIZIA nr. 14

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 de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2010, în sumă totală de ... lei, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor (... lei), majorări aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor (... lei), CAS datorată de angajator (... lei), majorări aferente CAS angajator (... lei), CAS asigurați (... lei), majorări aferente CAS asigurați (... lei), FASS angajator (... lei), majorări aferente FASS angajator (... lei), FASS angajați (... lei), majorări aferente FASS angajați (... lei), contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), majorări aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (...lei), majorări aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (... lei), contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator (... lei), majorări aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator (... lei), contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (... lei), majorările aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (... lei), contribuția pentru concedii medicale și indemnizații de la persoane juridice sau fizice (... lei) și majorări aferente contribuției pentru concedii medicale și indemnizații de la persoane juridice sau fizice (... lei).

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr.../2011, organul de soluționare competent a solicitat petentei precizarea sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite și taxe, în conformitate cu prevederile pct.2.1 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005.

Petenta răspunde cu adresa nr.../2011, înregistrată la DGFP Tulcea sub nr.../2011, precizând sumele totale contestate individualizate pe feluri de impozite, taxe și contribuții, precum și accesorii ale acestora, respectiv suma totală de ... lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2010.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr.20573/24.01.2011.

Contestația poartă semnătura titularului dreptului procesual precum și amprenta ștampilei, conform prevederilor art.206 din OG 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din OG92/2003 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 nr.../2010, cu privire la suma totală de ... lei.

În contestația formulată, petenta susține că pentru sumele acordate de primărie salariaților săi, respectiv: ... lei reprezentând **drepturi speciale** acordate conform contractelor/ acordurilor colective de muncă și cu ocazia sărbătorilor de iarnă și paște, dar și **tichete cadou** în sumă totală de ..., organul de inspecție a stabilit obligativitatea plății

impozitului și a contribuțiilor datorate de angajat și angajator, precum și majorări de întârziere la aceste sume, și consideră că “ obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală sunt inaplicabile ”, din următoarele motive:

1. - “... **tichetele cadou** se acordă în limita sumelor prevăzute cu această destinație în bugetele unităților administrativ-teritoriale...” și, invocând prevederile art.12 din Legea nr.193/2006 dar și ale alin.11.2 din H.G. nr.1317/ 2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, petenta consideră că “ *asupra sumelor corespunzătoare tichetelor cadou ... acordate de angajator nu se calculează și nu se rețin nici pentru salariat , nici pentru angajator contribuțiile obligatorii...*” prevăzute de Legea nr.19/2000, Legea nr.76/2002, Legea nr.95/2006 și Legea nr.346/2002, acestea “... nefiind supuse prevederilor invocate din Codul fiscal ”;
2. - “ De asemenea, obligația de a reține și vira impozit și contribuții pentru sumele primite de salariați ca **drepturi speciale** conform contractelor/ acordurilor colective de muncă este contrară prevederilor legale care la art.42, lit.a din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal precizează ...” veniturile neimpozabile;
3. - “ organul de inspecție fiscală a făcut abstracție de faptul că drepturile speciale acordate angajaților X conform contractului/acordului colectiv de muncă ... este recunoscut ca atare prin sentința nr.../2009”.

II. Urmare inspecției fiscale generale efectuate la u.a.t. X, organele de control fiscal ale A.I.F. din cadrul D.G.F.P. Tulcea, au verificat modul de stabilire, reținere, declarare și plată a impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat consolidat.

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

În baza Raportului de inspecție fiscală s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2010, prin care s-a stabilit în sarcina X diferențe de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii (... lei), accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii (... lei), CAS salariați (... lei), accesorii aferente CAS salariați (... lei), CAS datorată de angajator (... lei), accesorii CAS angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale (... lei), accesorii aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale (... lei), contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), accesorii aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator (... lei), contribuția de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (... lei), accesorii contribuției de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați (... lei), CASS angajator (... lei), accesorii aferente CASS angajator (... lei), CASS angajați (... lei), accesorii aferente CASS angajați (... lei), contribuția pentru concedii și indemnizații (... lei), accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații (... lei), contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale (... lei), accesorii 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 în perioada verificată, se rețin următoarele :

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 u.a.t. X datorate bugetului general consolidat al statului.

Verificarea s-a efectuat ca urmare a solicitării Curții de Conturi a României - Camera de Conturi Tulcea, 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.*

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 01.01.2005 - 30.09.2010.

Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală 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 - septembrie 2010, petenta a efectuat plăți în numerar prin casieria unității, reprezentând “*drepturi speciale*” acordate salariaților săi (funcționari publici și personal contractual), pentru “*menținerea sănătății și securității muncii*” dar și pentru “*o finută decentă și asigurarea unei imagini corespunzătoare în raport cu publicul și instituțiile cu care colaborează*”; sumele respective au fost acordate în baza unor tabele nominale, conform contractelor/acordurilor colective de muncă încheiate pe anii respectivi la nivelul X, astfel:

~ în anul 2007 - instituția a efectuat plăți în sumă de ... **lei** reprezentând “*drepturi speciale*” acordate salariaților săi (cf. anexei 65);

~ în anul 2008 - instituția a efectuat plăți în sumă de ... **lei** reprezentând “*drepturi speciale*” și prime atribuite cu ocazia sarbatorilor de iarnă și de Paște (cf. anexei 66);

~ în anul 2009 - instituția a efectuat plăți în sumă de ... **lei** reprezentând “*tichete cadou*” (cf. anexei 67);

~ în anul 2010 (afărent ianuarie-septembrie) - instituția nu a efectuat plăți reprezentând “*drepturi speciale*”.

- toate aceste sume în cuantum total de ... **lei**, reprezentând avantaje în bani acordate angajaților primăriei, nu au fost incluse în baza de calcul a impozitelor pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, 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 de la persoane juridice sau fizice precum și contribuții la fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale;

- pentru aceste constatări, organele de control fiscal au considerat că în conformitate cu prevederile art.55, alin.(2), lit.k din Codul fiscal, sumele (acordate de primărie angajaților săi) prezentate mai sus, sunt asimilate veniturilor salariale, astfel că în conformitate cu legislația în vigoare le includ în baza de impozitare și stabilesc în sarcina petentei diferențe suplimentare privind obligațiile fiscale principale în sumă de ... **lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de ... **lei**;

Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite și formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală nr.../2010, în sumă totală de ... lei, 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, O.G.26/1994, Legea nr.19/2000, Legea nr.95/2006, Legea nr.76/2002, Legea nr.346/2002, Ord.617/2007, O.U.G. 158/2005, Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă și OG92/2003R privind Codul de procedură.

2. * Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentei că “ obligația de a reține și vira impozit și contribuții pentru sumele primite de salariați ca **drepturi speciale** conform contractelor/acordurilor colective de muncă este contrară prevederilor legale ... ”, în sensul prevăzut de art.42, din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, care la lit.a precizează ca “venituri neimpozabile” ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale ș.a., **întrucât:**

- Verificarea s-a efectuat ca urmare a solicitării Curții de Conturi a României - Camera de Conturi Tulcea, 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” și solicită efectuarea controlului modului de stabilire, reținere, înregistrare, declarare și plată a impozitelor și contribuțiilor datorate bugetului general consolidat al statului;

- **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 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 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.”; iar la **pct.73** se precizează că: “*Fac excepție veniturile care sunt expres menționate ca fiind neimpozabile, în limitele și în condițiile prevăzute la art.55 alin.(4) din Codul fiscal” - venituri salariale care în conformitate cu prevederile **art.55, alin.(4), lit.e)** “se acordă potrivit legislației în vigoare” și care *nu se regăsesc în excepțiile prevăzute* de legiuitor la **pct.84** din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se 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 îmbrăcămintea 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 atelierelor 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 u.a.t. X salariaților săi pentru “menținerea sănătății și securității muncii” și pentru “o ținută decentă și asigurarea unei imagini corespunzătoare în raport cu publicul și instituțiile cu care colaborează”, nu se regăsesc în prevederile menționate anterior.

Deasemenea, conform **pct.106** din același act normativ, “*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.*” și potrivit **pct.109** “*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.*”

În consecință, în mod eronat petenta consideră că are dreptul în mod gratuit la “drepturile speciale” pentru “menținerea sănătății și securității muncii” și pentru “o ținută decentă și asigurarea unei imagini corespunzătoare în raport cu publicul și instituțiile cu care colaborează” acordate salariaților săi, 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 Lg.188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, art.32, *primesc gratuit uniformă doar funcționarii publici care sunt obligați să poarte această uniformă conform legii;*

-deasemenea, *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.

Față de cele consemnate, reiese că organele de control fiscal au procedat corect, stabilind în mod legal obligativitatea plății impozitului și a contribuțiilor pentru sumele (în valoare totală de ...) reprezentând plăți cu specificația "**drepturi speciale**" acordate de petentă salariaților săi pentru anii 2007-2009, întrucât în conformitate cu prevederile legale de mai sus incidente în speță, acestea sunt asimilate cheltuielilor salariale și deci supuse impozitării.

1. * Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentei cu privire la "... **tichetele cadou** se acordă în limita sumelor prevăzute cu această destinație în bugetele unităților administrativ-teritoriale" și *nici* prevederile art.12, alin.(2) din Legea 193/2006 și ale alin.11.2 din H.G. nr. 1317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, *invocate de petentă întrucât :*

- potrivit **art.V, pct.8** din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, "*începând cu data de 1 ianuarie 2007 se **abrogă prevederile** legate de obligațiile fiscale stabilite potrivit Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, de la **art.12 alin.(2) din Legea 193/2006**" - implicit **se abrogă și prevederile** pct.11.1 și 11.2 din HG nr. 1317/2006 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă;*

- pe lângă dispozițiile prevederilor legale din Codul fiscal și ale Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal *citare anterior*, reținem de asemenea prevederile **art.55** din Codul fiscal, care la **alin.(4)** specifică: "*Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:*

a)... *Cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourilor oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei*", de unde rezultă că diferența de 200 lei/persoană nu se încadrează în prevederile art.55, alin.(4).

Astfel, până la data de 1 iulie 2010, tichetele cadou au fost neimpozabile doar în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane nu depășea suma de 150 lei/persoană, iar începând cu această dată tichetele cadou sunt asimilate în totalitate veniturilor din salarii, din punct de vedere fiscal.

Potrivit prevederilor legale de mai sus, rezultă că *mențiunea petentei* potrivit căreia în conformitate cu prevederile Legii nr. 193/2006, tichetele cadou nu sunt supuse prevederilor invocate din Codul fiscal, *nu poate fi reținută în mod legal*, iar afirmația sa că "*asupra sumelor corespunzătoare tichetelor cadou ... acordate de angajator nu se calculează și nu se rețin nici pentru salariat, nici pentru angajator contribuțiile obligatorii...*" - total eronată.

Față de cele mai sus menționate, *reținem* că pentru sumele reprezentând **tichete cadou**, organele de control fiscal au procedat corect impozitând *numai diferențele* - respectiv

sumele acordate peste limita prevăzută în mod legal de art.55, alin.(4), lit.a) din Codul fiscal - care sunt asimilate veniturilor din salarii în vederea impunerii.

3. * Față de prevederile legale prezentate mai sus, reiese că afirmația petentei: “organul de inspecție fiscală a făcut abstracție de faptul că drepturile speciale acordate angajaților X conform contractului/acordului colectiv de muncă...este recunoscut ca atare prin sentința nr.../2009”, nu are 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: “... existând autoritate de lucru judecat, orice alte dispoziții contrare sunt nule...”, nu are legătură cu obiectul verificării, întrucât nu există identitate de obiect și părți, în cazul invocat de petentă părțile implicate în proces fiind X și angajații săi.

Față de cele consemnate mai sus, reiese că organele de control fiscal au procedat corect stabilind în mod legal obligativitatea plății impozitului și a contribuțiilor aferente sumelor reprezentând plăți, respectiv “drepturile speciale” acordate de petentă salariaților săi în anii 2007 - 2009, întrucât în conformitate cu prevederile legale de mai sus incidente în speță, toate aceste sume în quantum total de ... lei, 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, contribuții pentru concedii medicale și indemnizații de la persoane juridice sau fizice dar și contribuții la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, **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 căroră: “Prin sintagma venitul brut realizat lunar se înțelege venitul brut în bani, achitat din fondul de salarii, reprezentând: ... l) alte sume acordate potrivit legii.” ;

- **art. 24** din *Legea 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale*, aplicabil în perioada ianuarie 2008 - martie 2010:

“(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 căroră: “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.5 alin.(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** , alin.(1), lit.a) 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 perioada ianuarie 2008 - martie 2010;

- **art.26** din *Legea 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă cu modificările și completările ulterioare*, “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. 9** din *Legea nr. 388/31 dec. 2007 - Legea bugetului de stat pe anul 2008**), precizează:

“ (3) Pentru anul 2008 cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc astfel: ...

b) 5,5% începând cu 1 iulie 2008 pentru cota prevăzută la art. 257 din *Legea nr. 95/2006*, cu modificările și completările ulterioare.”

- **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, respectiv 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 privind obligațiile fiscale principale la impozitul pe salarii și contribuții datorate de petentă, corespunzătoare plăților asimilate cheltuielilor salariale (în quantum total de ... lei) efectuate de instituție în perioada ianuarie 2007-septembrie 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.

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

Art.2 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,