



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

**D E C I Z I A** nr. 195/28.04.2016  
privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL, înregistrată la  
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../05.02.2016.

D.G.R.F.P. Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizat asupra contestației formulată de SC X SRL, CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ... cu sediul în ..., jud. Hunedoara, reprezentată prin dl. AA în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. .../25.01.2016 și este autenticată purtând amprenta ștampilei societății X SRL și semnătura domnului AA în calitate de administrator.

Prin contestația formulată SC X SRL solicită anularea în parte a:

- Deciziei de impunere nr. .../17.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../17.12.2015 și vizează suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

... lei - penalități de întârziere - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;

... lei - penalități de întârziere - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;

... lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator ;

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei - contribuția de asigurări pentru accidente și boli profesionale datorată de angajator

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări pentru accidente și boli profesionale datorată de angajator;

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări pentru accidente și boli profesionale datorată de angajator;

... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de asigurați;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați;

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați;

... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

... lei - contribuția concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

... lei - penalități de întârziere - contribuția concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

... lei - contribuția pentru asigurări pentru șomaj datorat de angajator;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru șomaj datorat de angajator;

... lei - penalități de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru șomaj datorat de angajator;

... lei - contribuția pentru asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere – contribuția pentru asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

... lei - penalități de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

... lei - contribuția angajator la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția angajator la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale;

... lei - penalități de întârziere - contribuția angajator la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale;

... lei - Impozitul pe dividende;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere impozit pe dividende;

- ... lei - penalități de întârziere impozit pe dividende;
- ... lei - taxă pe valoare adăugată;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere TVA;
- ... lei - penalități de întârziere TVA.

- Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../17.12.2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I.** Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .../17.12.2015 și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../17.12.2015, petenta solicită:

Anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .../17.12.2015 și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../17.12.2015 în privința obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sumă de ... lei, reprezentând:

A . Obligații de natură salarială

... lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

... lei- dobânzi/majorări de întârziere - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

... lei- penalități de întârziere - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

... lei - penalități de întârziere - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați

... lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator

... lei - contribuția de asigurări pentru accidente și boli profesionale datorată de angajator

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări pentru accidente și boli profesionale datorată de angajator

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări pentru accidente și boli profesionale datorată de angajator

... lei - contribuția pentru asigurări de sanatate datorată de asigurați  
... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați  
... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări de sanatate datorată de asigurați  
... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați  
... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați  
... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați  
... lei - contribuția concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice  
... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice  
... lei - penalități de întârziere - contribuția concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice  
... lei - contribuția pentru asigurări pentru somaj datorat de angajator  
... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru somaj datorat de angajator  
... lei - penalități de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru somaj datorat de angajator  
... lei - contribuția pentru asigurări pentru somaj reținută de la asigurați  
... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru somaj reținută de la asigurați  
... lei - penalități de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru somaj reținută de la asigurați  
... lei - contribuția angajator la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale  
... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția angajator la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale  
... lei - penalități de întârziere - contribuția angajator la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale  
B . Impozitul pe dividende  
... lei - Impozitul pe dividende  
... lei - dobânzi/majorări de întârziere impozit pe dividende  
... lei - penalități de întârziere impozit pe dividende  
C. Taxa pe valoare adăugată.  
... lei- Taxa pe valoare adăugată  
...lei - dobânzi/majorări de întârziere Taxa pe valoare adăugată  
... lei - penalități de întârziere Taxa pe valoare adăugată  
Înlăturarea obligației de plată a sumei de ... lei, stabilită în sarcina societăți pentru următoarele motive :

#### A. Referitor la obligațiile de natură salarială

În perioada verificată 2011-2013, organele fiscale au constatat că societatea a plătit salariilor diurne. Organele fiscale au concluzionat că societatea nu poate justifica acordarea diurnelor și în temeiul art. 11 alin. 1 coroborat cu art. 55 alin. 2 lit.k) din legea nr. 571/2003 republicată, au reîncadrat sumele plătite în afara salariilor și le-au considerat venituri de natură salarială.

Potrivit art. 44 alin. 2 din Codul muncii "salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil".

Notiunea de "delegare" este definită la art. 43 din Codul muncii ca fiind exercitarea temporară din dispoziția angajatului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

Sumele acordate sub forma de indemnizație de delegare - denumită și diurnă - se circumscriu prevederilor art.55, alin. (4), lit.g) din Legea nr. 571/2003 care precizează că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în înțelesul impozitului pe venit, indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

Încă de la început petenta precizează că a prezentat Ordine de deplasare întocmite pentru fiecare salariat în parte, înscrisuri care au calitate de document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate.

Potrivit dispozițiilor art. 2 din Hotărârea Guvernului nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului „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."

Art. 9-11. din ANEXA la HG nr. 1860/2006 : DREPTURILE SI OBLIGAȚIILE personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, vin cu următoarele precizări:

Persoana aflată în delegare sau detașare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă primește o indemnizație zilnică de delegare sau de detașare, indiferent de funcția pe care o îndeplinește și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea.

Numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegare sau detașare se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de delegare sau detașare.

Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.

Din actele administrative-fiscale contestate nu rezultă că nu ar fi fost îndeplinite aceste cerințe pentru acordarea diurnei.

În Raportul de inspecție prezentat de organele de inspecție fiscală, se face mențiunea că "ordinele de deplasare nu cuprind informații cu privire la locul plecării și locul sosirii ", iar în continuare, după câteva fraze, se face precizarea că "societatea nu poate proba cu documente faptul că salariații au fost cazați pe durata delegării ... dacă deplasarea s-a făcut zilnic (deși din ordinele de deplasare nu rezultă acest fapt), durata acesteia nu a depășit 12 ore ... ".

Petenta consideră că se observă o abordare contradictorie prezentată de către organele de inspecție în ceea ce privește tratarea acestei probleme - a acordării de diurne salariaților, în sensul că odată constatatarea se refera la modul incomplet de prezentare a informațiilor în formularele de ordine de deplasare, iar apoi se face referire la faptul ca deplasarea zilnica nu a depășit 12 ore.

Afirmația organelor de inspecție fiscală în sensul că "salariații societății au domiciliul ... la o distanță relativ mică față de locul în care au desfășurat activitatea" este evazivă, apreciativă și în dezacord cu prevederea legală care impune ca cerință pentru acordarea indemnizației de delegare ca localitatea în care se face deplasarea să fie situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea în care salariatul își are locul permanent de munca - deci distanța avută în vedere de legiuitor este cea dintre locul de munca și locul delegării, nu între domiciliul salariatului și locul delegării.

Pe de o parte, organele de inspecție fiscală fac referire la faptul că domiciliul salariaților este relativ aproape de locul desfășurării activității, iar, pe de altă parte, afirmă ca nu putem proba cu documente faptul ca salariații au fost cazați pe durata delegării!

Așa cum rezultă din definiția legală citată mai sus, delegarea presupune exercitarea temporară din dispoziția angajatului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

Tratamentul fiscal al indemnizației de delegare nu este condiționat în niciun fel de înregistrarea și suportarea cheltuielilor de transport și cazare.

Pentru a putea vorbi de delegare, trebuie dovedit ca salariații au executat lucrări corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului de munca, aspect dovedit de societate prin înscrisurile puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală. În perioada supusă controlului, societatea petentă a avut lucrări de

construcții contractate cu diverse Primării ale comunelor limitrofe orasului Hateg, respectiv Pui, Bretea Romana și Sarmisegetusa, aspect care nu este negat de inspectorii fiscali.

Precizează că în evidențele contabile, societatea nu a înregistrat cheltuieli cu cazarea salariaților, nici la unități specializate de cazare și nici pe cont propriu, la valorile stabilite de prevederile legale. Faptul ca nu a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu transportul salariaților la și de la locul de muncă nu încalca nicio prevedere legală și nu constituie un motiv pentru a considera că, în fapt, acești salariați nu s-au deplasat la locul de desfășurare a activității societății, respectiv în localitățile unde avea de efectuat lucrările contractate, câtă vreme prezentă acestora pe santier este dovedită cu înscrisuri, care toate se coroborează - pontaje, state de plata, situații de lucrări etc .

În ceea ce privește strict operațiunea de recalificare a diurnelor ca fiind venituri salariale și stabilirea obligațiilor suplimentare de plată a contribuțiilor sociale, petenta consideră că această recalificare nu este permisă de dispozițiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003).

Această concluzie rezultă fără dubiu din textul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, care se referă *expressis verbis*, doar la impozite și taxe, nu și la contribuții.

În acest context, invocarea dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003) pentru impunerea suplimentară a unor sume cu titlu de contribuții sociale, care nu erau cuprinse în Codul fiscal, conduce la încălcarea principiului legalității impozitelor, taxelor și contribuțiilor, enunțat la art. 139 alin. (1) din Constituție după cum urmează: "Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege. "

Reîncadrarea indemnizațiilor ca venituri de natura salarială în vederea stabilirii de contribuții sociale nu are o bază legală în dispozițiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003), iar organele fiscale nu au menționat o altă bază legală, distinctă, pentru impunerea contribuțiilor sociale.

Din analiza dispozițiilor legale incidente înainte de data de 1 ianuarie 2011 pentru contribuțiile sociale și anume Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, Legea nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru somaj și stimularea ocupării forței de muncă, etc. rezultă cu claritate faptul că nu există niciun text care să aibă dispoziții asemănătoare sau cu aceeași finalitate cu cele ale art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Cu alte cuvinte, în legislația privitoare la contribuții sociale nu era reglementat un mecanism de genul celui instituit prin art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003).

Cu toate acestea, organul de inspecție fiscală, în absența oricăror dispoziții de drept material care să-i permită calcularea de contribuții sociale pentru indemnizațiile de delegare consideră în mod vădit neîntemeiat că sunt incidente dispozițiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003).

Art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003) prevedea că: "La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

Art. 2 clarifică înțelesul sintagmei "impozite și taxe" în înțelesul Codului Fiscal (2003):

„(1) Impozitele și taxele reglementate prin prezentul cod sunt următoarele: a) impozitul pe profit; b) impozitul pe venit; c) impozitul pe veniturile micro în treprinderilor; d) impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți; e) impozitul pe reprezentante; f) taxa pe valoarea adăugată; g) accizele; h) impozitele și taxele locale.

(2) Contribuțiile sociale reglementate prin prezentul cod sunt următoarele: a) contribuția individuală de asigurări sociale și contribuția datorată de angajator la bugetul asigurărilor sociale de stat; b) contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate și contribuția datorată de angajator la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate; c) contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator la bugetul Fondului național Unic de asigurări sociale de sănătate; d) contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj și contribuția datorată de angajator la bugetul asigurărilor pentru somaj; e) contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator la bugetul asigurărilor sociale de stat; f) contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator potrivit Legii nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu completările și modificările ulterioare. "

Din analizarea sintagmei "La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod(..) ", rezultă cu forța evidenței faptul că legiuitorul a înțeles să limiteze sfera de aplicare a art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003) doar la impozite și taxe, nu și la contribuții sociale obligatorii.

Dacă legiuitorul ar fi intenționat să includă în sfera de aplicare a prevederilor speciale prevăzute la alin (1) al art. 11 din Codul fiscal (2003) și contribuțiile sociale datorate în temeiul raporturilor de muncă ar fi făcut-o în



mod expres. Tăcerea legiuitorului în această privință nu poate fi interpretată în sensul posibilității, pentru interpretul normei, de a extinde aplicarea textului de lege și la contribuțiile sociale, datorate în consecință unor raporturi de muncă, care nu se califică drept tranzacții, adică la alte categorii de obligații fiscale decât cele ce au fost reglementate expres (impozitele și taxele), în caz contrar, adăugându-se nepermis la lege.

În acest sens, sunt relevante prevederile art. 13 din Codul de procedură fiscală (2003), privind interpretarea legii, care stipulează că "Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte vointa legiuitorului așa cum este exprimată în lege."

Se precizează că legiuitorul a prevăzut expres aceasta operațiune cu începere de la 10 iulie 2015, prin Legea nr. 187/2015 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 6/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificând textul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003) în sensul extinderii sale și asupra contribuțiilor sociale obligatorii, astfel: "la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității"

Până la data de 10 iulie 2015, textul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003) avea următoarea formulare: "la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

În concluzie, în ceea ce privește perioada analizată, nici înainte de data introducerii contribuțiilor sociale în Codul fiscal (2003) - 1 ianuarie 2011, nici după această dată, textul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (2003) nu poate fi utilizat pentru recalificarea indemnizațiilor de delegare în venituri de natură salarială în scopul impunerii acestora prin aplicarea contribuțiilor sociale obligatorii.

Reîncadrarea de către organele de inspecție a sumelor platite cu titlu de diurne, considerandu-le venituri de natura salarială, a fost efectuată după o metodologie care nu se regăsește în nicio prevedere legală. Determinarea bazei de impozitare s-a făcut printr-o operațiune aritmetică de scădere din sumele încasate de salariați în contul bancar a salariilor nete plătite fiecărui salariat. Consideră cel puțin eronată și nepotrivită aceasta metodă, întrucât nerecunoasterea plății acestor sume cu titlu de diurne echivalează cu nerecunoasterea faptului că salariații societății au participat nemijlocit la realizarea contractelor încheiate cu primăriile menționate.

De asemenea, pornind de la afirmațiile din Raportul de Inspecție Fiscală prezentat, referitoare la numărul de ore pentru care sunt încheiate contractele de muncă cu unii salariați, chiar dacă am putea achiesa la acest punct de vedere, precizează că organele de inspecție fiscală nu au evidențiat separat contractele de muncă încheiate cu norma întreaga de cele încheiate cu timp parțial, astfel că nici nu se poate aprecia dacă o parte din sumele stabilite GLOBAL de organele de inspecție sunt sau nu corecte.

Referitor la calculul de accesorii, pe baza principiului "accesoriul urmează principalul" și având în vedere că societatea consideră că nu datorează sumele stabilite suplimentar cu titlu de debite principale, nu datorează nici accesoriile calculate.

Solicita astfel luarea în considerare a tuturor elementelor prezentate și anularea obligațiilor suplimentare stabilite ca urmare a reîncadrării diurnelor ca venituri de natură salarială.

B . Referitor la obligații de natura impozitului pe dividende

Referitor la sumele asimilate de echipa de inspecție dividendelor și asupra cărora a fost calculat impozit pe dividende, petenta precizează:

Din punct de vedere fiscal, conform art. 7 alin. (1) pct. 12 din Codul fiscal, se consideră dividend și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma platită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste pretul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;
- suma platită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Art. 67 alin. 1 indice 1.1 prevede că, regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume platite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

În fapt, în perioada 04.11.2013 - 31.12.2014 societatea a emis mai multe dispoziții de plată către administrator, reprezentând avansuri pentru achiziții, în valoare totală de ... lei. Aceste sume au fost înregistrate de societate în contul 542 „Avansuri de trezorerie”.

Ulterior, în baza normelor de întocmire a formularelor de bilanț aceste sume au fost trecute cu nota contabilă 461 = 542 în contul 461 "Debitori diversi" pentru a fi evidențiate în formularul 30 din Bilantul anual.

Societatea a înregistrat în contul 461 "Debitori diversi" și suma de ... lei reprezentând minus de inventar stabilit urmare a inventarierii efectuate la 31 decembrie 2014.

Se menționează faptul ca, aceste sume nu pot fi reconsiderate ca fiind dividende platite, în perioada 2009 și până în 2014 societatea înregistrând rezultate negative, după cum urmează:

2009 - pierdere ... lei  
2010 - pierdere ... lei  
2011 - pierdere ... lei  
2012 - pierdere ... lei  
2013 - pierdere ... lei  
2014 - pierdere ... lei

Deși dispozițiile art. 7 alin. (1) pct. 12 din Codul fi scaI (2003) sunt indicate ca temei în drept al calculării de impozit pe dividende, petenta solicită să se constate că sumele în discuție nu pot fi calificate ca dividende, deoarece, așa cum rezultă chiar din conținutul deciziei de impunere și al raportului de inspecție fiscală, aceste sume nu corespund definiției dată noțiunii de "dividend" la art. 7 alin. (1) pct. 12 din Codul fiscal (2003).

Mai mult, deși nu este stabilit profit, organele fiscale au stabilit existența "dividendelor", ceea ce este un non-sens, iar, pe de altă parte, contravine dispozițiilor imperative ale Legii nr. 31/1990 a societăților, care la art. 67 alin. (1) și (3) prevede expres că :

"Art.67

(1) Cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.

(...)

(3) Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii."

Potrivit art. 19 din Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, repartizarea profitului contabil se înregistrează în contabilitate pe destinațiile expres prevazute, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Situațiile financiare anuale, însoțite de rapoartele administratorilor, cenzorilor sau ale auditorilor financiari, după caz, sunt aprobate în adunarea generală. Tot adunarea generală stabilește și dividendul.

Sumele precizate mai sus nu pot fi considerate dividende nici prin asimilare ca tratament fiscal, nefiind întrunite condițiile prevazute de art. 7 și art. 67, citate mai sus, respectiv organele fiscale nu au motivat ce bunuri sau servicii au fost furnizate din aceste sume în favoarea unui participant la persoana juridică și nu s-a motivat de unde rezultă ca plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al participantului.

În atare situație, aceste sume trebuie tratate ca fiind niște creanțe ale societății, care pot fi recuperate, nefiind împlinit termenul de prescripție.

Organele fiscale au aplicat prezumtia de venit asimilat dividendelor ținând cont doar de calitatea de asociat/administrator a persoanei care a ridicat avansurile, însă o atare prezumție nu este întemeiată pe un text legal, Codul fiscal impunând a se face dovada ca din sumele ridicate s-au platit bunuri sau servicii în folosul personal al participantului la persoana juridică.

Mai mult, referitor la sumele avute în vedere la acest punct, petenta subliniază ca organele fiscale nu au ținut cont de faptul că, în perioada 2008-2012, societatea a fost creditată de asociați cu următoarele sume:

... lei - Dispozitia de încasare nr. 1/30.09.2008 creditare societate de catre asociatul Hofnar Adriana

... lei - Dispozitie de încasare nr. 1/01.10.2009 creditare societatea de asociatul Andris Adinel.

Totodata, în data de 31.07.2012 a fost depusă la banca Raiffeisen Bank SA suma de ... lei, suma care nu a fost înregistrata corect în evidența contabilă, corecție care a fost efectuată ulterior de societate și de care nu s-a ținut cont în perioada controlului.

Astfel, în prezent, soldul contului 461 "Debitori diversi" existent în evidența contabilă a societatii X SRL, urmare a compensărilor efectuate între conturile 461 "Debitori diversi" și 462 "Creditori diversi" și a corecției realizate, este de ... lei.

Compensarea legală este un mod de stingere a datoriilor reciproce până la concurența celei mai mici dintre ele, operând ope legis chiar și în situația în care nu sunt întocmite documente care sa o constate.

Constatând stingerea obligațiilor prin compensare, obligațiile se consideră executate, nu în raport de data la care s-a invocat compensarea, ci de data la care obligațiile reciproce au devenit scadente.

Referitor la calculul de accesorii, pe baza principiului "accesoriul urmează principalul" și având în vedere ca petenta consideră că nu datorează sumele stabilite suplimentar cu titlu de debit principal, nu datorează nici accesoriile calculate.

Petenta solicită, astfel, analizarea tuturor elementelor prezentate și înlăturarea constatării privind stabilirea impozitului pe dividende în valoare de ... lei precum și a dobânzilor/majorărilor de întârziere în valoare de ... lei și a penalităților în valoare de ... lei întrucât societatea nu a înregistrat profit și nu a distribuit dividende care să conducă la calcularea acestui impozit.

C) Referitor la TVA stabilită suplimentar:

Cu privire la stabilirea de obligații suplimentare reprezentând Taxa pe valoare adăugată în valoare de ... lei, petenta face precizarea că parte din aceasta, în sumă de ... lei, a fost deja corectată în evidența societății prin Nota contabilă nr. 401/31.07.2015, deci anterior datei de începere a inspecției fiscale.

Aceasta corecție a Taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei a fost declarată de către societate prin declarația 311, aferenta trimestru lui III 2015, și înregistrată la organul fiscal sub nr. .../06.11.2015.

Deși aceste date au fost aduse la cunoștința organelor de inspecție fiscală, acestea nu au ținut cont de ele, drept urmare societatea figurează în evidența ANAF cu obligația de plată a sumei de ... lei cu titlu de TVA dublată, aceasta figurând înscrisă în două titluri de creanță - declarația societății și Decizia de impunere contestată, ceea ce nu este permis.

Potrivit art. 85 din OG nr. 92/2003 republicată, Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art. 86 alin. 4 prevede ca Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia. Solicită astfel, analizarea tuturor elementelor prezentate și diminuarea constatării privind stabilirea TVA, cu suma de ... lei, întrucât societatea a înregistrat corecția în evidența contabilă și totodată a declarat această corecție prin declarația 311, aferenta trimestrului III 2015.

Referitor la calculul de accesorii, pe baza principiului "accesoriul urmează principalul" și având în vedere susținerile petentei că nu datorează parte din sumele stabilite suplimentar cu titlu de debit principal, consideră ca nu datorează nici accesoriile calculate.

Pentru aceste motive, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., au consemnat următoarele:**

În timpul verificărilor efectuate s-a constatat că în perioada verificată societatea a plătit salariaților: salarii, diurnă și alte sume de bani peste nivelul diurnelor calculate și peste nivelul salariilor calculate.

Aceste sume de bani au fost plătite prin virament bancar, de regulă în două tranșe, o tranșă plătită în data prevăzută în contractele de muncă pentru plata drepturilor salariale, respectiv în data de 30 a lunii sau apropiată de 30 și o tranșă la jumătatea lunii.

Toate plățile către salariați au fost efectuate prin virament bancar, iar la explicațiile din extrasele de cont s-a menționat - plăți salarii.

Pentru diurnele acordate salariaților societatea a prezentat Ordine de deplasare întocmite pentru fiecare persoană care a primit diurna.

Societatea susține că din ordinele de deplasare rezultă că aceste persoane au fost delegate în localitățile în care societatea avea lucrări de construcții contractate cu Primaria Pui, Primaria Bretea Romana și Primaria Sarmisegetusa.

În fapt ordinele de deplasare nu cuprind informații cu privire la locul plecării și locul sosirii, menționându-se doar ca salariații sunt delegați la Primaria Pui, Primaria Sarmisegetusa și Primaria Bretea Romana.

De asemenea societatea nu a prezentat niciun document privind transportul salariaților și cazarea acestora. Nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății nici cheltuieli cu organizarea de șantier.

În această situație societatea nu poate justifica acordarea diurnelor.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și următoarele aspecte:

- salariații societății au domiciliul în principal în localitățile Hateg, Rachitova, Santamarie Orlea, Salașu de Sus, Sacel, Ciopeia, adică la o distanță relativ mică față de locul în care au desfășurat activitatea.

- o parte din salariații societății au avut în perioada verificată contract de muncă cu timp parțial.

- din pontajele lunare întocmite rezultă că salariații au lucrat maxim 8 ore/zi, cei angajați cu norma întreagă și chiar o ora/zi cei angajați cu timp parțial. În această situație, erau suficiente maxim 10 ore zilnic pentru deplasare de la domiciliu până la locul unde au desfășurat activitatea, și în consecință nu aveau dreptul la diurnă zilnică.

În plus nu se justifică suportarea de către societate a cheltuielilor cu diurna pentru salariații care au lucrat o ora/zi sau două ore/zi.

- în anul 2013 societatea a obținut venituri în sumă de doar ... lei reprezentând reparații curente efectuate la sediul Primăriei Bretea Romana, facturate către Primaria Bretea Romana în luna aprilie 2013, dar a plătit salariaților sume de bani cu titlu de diurna în fiecare luna din ianuarie până în iulie, data după care au fost încetate contractele de muncă ale salariaților. În acest caz nu se justifică acordarea de diurna pentru 7 luni comparativ cu lucrările executate și veniturile obținute în această perioadă.

Având în vedere că societatea nu poate proba cu documente faptul că salariații au fost cazați pe durata delegării, iar așa cum s-a aratat mai sus, chiar dacă deplasarea s-ar fi făcut zilnic (deși din ordinele de deplasare prezentate nu rezultă acest fapt), durata acesteia nu a depășit 12 ore, iar pentru a beneficia de diurna, durata deplasării trebuia să fie de cel puțin 12 ore potrivit art.11 din Hotărârea nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului.

Având în vedere cele prezentate și în conformitate cu art. 7 alin. 2 coroborat cu art 94 alin. 2 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit ca sumele plătite salariaților peste nivelul salariilor calculate de societate, sunt în fapt salarii plătite pentru munca efectuată, și mascate sub forma de diurna.

În consecință și în conformitate cu prevederile art.11, alin.(1) și art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele plătite în afara salariilor și le-au considerat venituri de natură salarială.

- în anul 2011 suma de ... lei

- în anul 2012 suma de ... lei

- în anul 2013 suma de ... lei

Modul de stabilire a diferenței reconsiderată venit de natură salarială a fost urmatorul:

- din statele de plată întocmite lunar de către societate au fost extrase sumele nete de primit de către fiecare salariat

- din tabelele de plăți întocmite lunar și anexate extraselor de cont bancare au fost extrase sumele virate fiecărui salariat

- diferența rezultată între cele două situații a fost considerată sumă platită în plus față de drepturile salariale (pentru care societatea a calculat impozit pe salarii și contribuții aferente), și în consecință a fost considerată venit de natură salarială pentru care s-a calculat în timpul inspecției fiscale impozit pe venit și contribuții aferente.

Se precizează că din verificările efectuate asupra statelor de plată și asupra plăților efectuate către salariați a rezultat urmatorul aspect:

- pe de o parte societatea a plătit unor salariați sume peste drepturile salariale prevazute în statele de plată și peste diurnele stabilite. Aceste sume au fost reconsiderate de organele de inspecție fiscală drept venituri de natură salarială pentru care s-a calculat în timpul inspecției fiscale impozit pe venit și contribuții aferente

- pe de altă parte s-a constatat că potrivit statelor de plată existau salariați care aveau drepturi salariale de primit dar nu au primit sumele respective. Nu au fost identificate plăți către persoanele respective.

În consecință, în evidența contabilă societatea ar fi trebuit să înregistreze în sold drepturi salariale neridicate, în fapt societatea a închis soldul contului 421 "Personal salarii datorate" cu sumele plătite în plus altor salariați.

Pentru sumele reconsiderate venituri de natură salarială, în timpul inspecției fiscale au fost calculate obligații fiscale suplimentare de plată datorate de angajator reprezentând:

- CAS angajator ... lei

- Accidente și boli profesionale ... lei

- Somaj angajator ... lei
- Sanatate angajator ... lei
- Fond garantare ... lei
- Concedii și indemnizații ... lei

Din aceste sume, cele stabilite pentru perioada 2011 - ianuarie 2013 vor fi considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit și în consecință cu suma acestora de 104.413 lei va fi micșorată baza impozabilă a impozitului pe profit:

- ... lei, în anul 2011
- ... lei, CAS angajator
- ... lei, Accidente și boli
- ... lei, Somaj angajator
- ... lei Sănătate angajatar
- ... lei Fond garantare
- .... lei Concedii și indemnizații
- ... lei în anul 2012
- ... lei CAS angajator
- ... lei Accidente și boli
- ... lei Somaj angajator
- ... lei Sanatate angajator
- ... lei Fond garantare
- .... lei Cancedii și indemnizații
- ... lei în anul 2013 (luna ianuarie)
- ... lei CAS angajator
- ... lei Accidente și boli
- ... lei Somaj angajatar
- ... lei Sanatate angajatar
- ... lei Fond garantare
- ... lei Concedii și indemnizații

Cumulat pentru perioada verificată a fost majorată baza impozabilă cu ... lei:

Anul 2011

- a fost majorată baza impozabilă cu ..... lei reprezentând venituri înregistrate cu întârziere
- a fost micșorată baza impozabilă cu ... lei reprezentând contribuții stabilite suplimentar datorate de angajator pentru veniturile salariale

Anul 2012

- a fost majorată baza impozabilă cu ... lei, reprezentând cheltuieli înregistrate fără documente justificative
- a fost majorată baza impozabilă cu ... lei, reprezentând venituri înregistrate cu întârziere



- a fost micșorată baza impozabilă cu ... lei, reprezentând contribuții stabilite suplimentar datorate de angajator pentru veniturile salariale

Anul 2013

- a fost micșorată baza impozabilă cu ... lei reprezentând contribuții stabilite suplimentar datorate de angajator pentru veniturile salariale.

În timpul inspecției fiscale a fost recalculat rezultatul fiscal stabilit de societate astfel:

Anul 2011

pierdere fiscală stabilită de societate ... lei

majorare baza impozabilă cu ... lei

pierdere fiscală de recuperat ... lei

a fost diminuată pierdere fiscală cu ... lei

Anul 2012

pierdere fiscală stabilită de societate ... lei

majorare baza impozabilă cu ... lei

pierdere fiscală anterioară ... lei

pierdere fiscală de recuperat ... lei

a fost diminuată pierdere fiscală cu ... lei

Anul 2013

pierdere fiscală stabilită de societate ... lei

micsorare baza impozabilă cu ... lei

pierdere fiscală anterioară ... lei

pierdere fiscală de recuperat ... lei

a fost majorată pierdere fiscală cu ... lei

Cumulat, a fost diminuată pierderea fiscală cu ... lei.

Din verificările efectuate s-a constatat că SC X SRL a dedus TVA în trimestrul II și III anul 2012 în sumă totală de ... lei fără a avea documente justificative.

În jurnalele de cumpărări întocmite pentru trimestrul II și III 2012 se regăsesc următoarele înregistrări

- factura nr.../15.06.2012 de la SC RAPC SRL, CIF ..., în valoare totală de ... lei din care baza impozabilă ... lei și TVA ... lei.

- factura nr.../30.09.2012 de la SC RAPC SRL CIF ..., în valoare totală de ... lei din care baza impozabilă ... lei și TVA ... lei.

Aceste facturi nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală și în acest caz nu s-a putut identifica ce reprezintă.

Se precizează că au fost analizate declarațiile informative 394 depuse de SC RAPC SRL pentru perioada iunie - septembrie 2012 și s-a constatat că SC RAPC SRL nu a declarat livrări către SC X SRL.

Având în vedere prevederile art. 146, alin.(1). lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că

pentru TVA de ... lei pentru care nu au fost prezentate documente justificative, societatea nu avea drept de deducere, în consecință, a fost majorată baza impozabilă cu ... lei și s-a stabilit TVA suplimentară de plată de ... lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar au fost calculate dobânzi/majorări și penalități de întârziere.

Referitor la impozitul din dividende distribuite persoanelor fizice, perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2010-30.06.2015.

În timpul verificărilor efectuate s-au constatat următoarele:

- în data de 30.11.2013 societatea a înregistrat în Registrul de casă plăți în valoare de 1... lei fără a înscrie la rubrica explicații ce reprezintă aceasta plată.

- în data de 31.12.2013 societatea a înregistrat în Registrul de casă plăți în valoare de 1... lei fără a înscrie la rubrica explicații ce reprezintă aceasta plată.

- în data de 31.12.2014 societatea a înregistrat în Registrul de casă plăți în valoare de ... lei, iar la rubrica explicații a înscris "înregistrare minus de inventar casă"

Aceste sume au fost înregistrate în contul 542 "Avansuri de trezorerie" prin articolele contabile 542 = 5311 și ulterior în debitul contului 461 „Debitori diversi” prin articolele contabile 461 = 542. La data de 31.12.2014 potrivit balantei de verificare, în debitul contului 461 „Debitori diversi” se regăsește în sold suma de 41... lei.

Cu privire la aceste înregistrări au fost solicitate explicații scrise administratorului societății, doamnei HAG, aceasta precizând că: "În perioada 01.11.2013 - 30.11.2013 respectiv 01.12.2013 - 31.12.2013 au fost efectuate mai multe ridicări de avans în baza unor dispoziții de plată reprezentând avans achiziții în vederea achiziționării unor terenuri de la persoane fizice, numerarul fiind necesar pentru plata acestora. În perioada 01.01- 31.12.2014 societatea nu a avut angajați. Neavând angajați caseria a fost gestionată de administratorul societății. Până în prezent minusul nu a fost recuperat fiind înregistrat la contul debitori diversi urmand a fi recuperat".

Au fost prezentate organelor de inspecție fiscală un număr de 17 dispoziții de plată din perioada 04.11.2013 - 31.12.2013 care însumează ... lei, cu mențiunea că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă fiecare dispoziție de plată, adică nu a înregistrat operațiunile în mod cronologic conform prevederilor legale și așa cum susține că s-au derulat.

Se precizează că de la sfârșitul anului 2013 (luna noiembrie și decembrie) și până la data controlului societatea nu a achiziționat niciun teren și niciun alt bun a cărui contravaloare să fie achitată din sumele ridicate.

De altfel, se arată că activitatea societății a fost redusă treptat: în luna iulie 2013 au încetat majoritatea contractelor de muncă, în anul 2014 au mai existat doar doi salariați a căror raporturi de muncă au încetat în luna septembrie 2014, iar în prezent societatea nu mai are niciun salariat, în anul 2013 societatea

a obținut venituri de doar ... lei, în anul 2014 veniturile obținute sunt de ... lei, iar în perioada 01.01.2015 - 30.06.2015 nu au fost obținute venituri.

În concluzie, având în vedere faptul ca în decursul unei perioade de doi ani nu au avut loc tranzacții reprezentând achiziții de bunuri imobile sau de altă natura a caror contravaloare să fie achitată din sumele ridicate de administrator și de asemenea faptul că aceste sume nu au fost restituite societății în toată această perioadă, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei a fost ridicată și utilizată de administrator în scop personal și nu în interesul societății.

Referitor la "minusul de inventar casa" în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că și această suma a fost în fapt ridicată și utilizată de administrator în scop personal, având în vedere faptul că acest minus nu poate fi explicat și nu este justificat, administratorul societății precizând că personal a gestionat casieria și nu a imputat această lipsa niciunei persoane.

Prin urmare suma totala de .... lei, utilizata de catre administrator, care are si calitatea de asociat al societatii, dar nu si de salariat, este reconsiderata dividend, de catre organele de inspectie fiscala.

În consecință, în timpul inspecției fiscale s-a procedat la impunerea veniturilor nete obținute. Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile din dividende în sumă totală de ... lei, aferentă dividendelor ridicate în sumă netă de .... lei și au calculat impozit pe veniturile din dividende suplimentar de plată în sumă de ... lei.

Pentru impozitul pe veniturile din dividende determinat suplimentar în sumă de ... lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în timpul verificărilor efectuate s-a constatat că în perioada verificată societatea a plătit salariaților: salarii, diurna și alte alte sume de bani peste nivelul diurnelor calculate și peste nivelul salariilor calculate.

Aceste sume de bani au fost plătite prin virament bancar, de regulă în doua tranșe, o tranșă platită în data prevăzută în contractele de munca pentru plata drepturilor salariale, respectiv în data de 30 a lunii, sau apropiata datei de 30 și o tranșă la jumatatea lunii.

Toate plățile către salariați au fost efectuate prin virament bancar, iar la explicațiile din extrasele de cont s-a menționat - plăți salarii.

Pentru diurnele acordate salariaților societatea a prezentat Ordine de deplasare întocmite pentru fiecare persoană care a primit diurna.

Societatea susține că din ordinele de deplasare rezultă că aceste persoane au fost delegate în locațiile în care societatea avea lucrări de construcții contractate cu Primaria Pui, Primaria Bretea Romana și Primaria Sarmisegetusa.

În fapt, ordinele de deplasare nu cuprind informatii cu privire la locul plecării și locul sosirii, mentionandu-se doar că salariații sunt delegați la Primaria Pui, Primaria Sarmisgetusa și Primaria Bretea Romana.

De asemenea societatea nu a prezentat niciun document privind transportul salariatilor și cazarea acestora. Nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății nici cheltuieli cu organizarea de santier.

În această situație societatea nu poate justifica acordarea diurnelor.

Față de cele prezentate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele aspecte:

- salariații societății au domiciliul în principal în localitățile Hateg, Rachitova, Santamaria Orlea, Salasu de Sus, Sacel, Ciopeia, adică la o distanță relativ mică față de locul în care au desfășurat activitatea.

- o parte din salariatii societății au avut în perioada verificată contract de muncă cu timp parțial.

- din pontajele lunare întocmite rezultă că salariații au lucrat maxim 8 ore/zi, cei angajați cu normă întreagă și chiar o ora/zi cei angajați cu timp parțial. În această situație, erau suficiente maxim 10 ore zilnic pentru deplasare de la domiciliu până la locul unde au desfășurat activitatea și în consecință nu aveau dreptul la diurnă zilnică.

În plus nu se justifică suportarea de către societate a cheltuielilor cu diurna pentru salariații care au lucrat o ora/zi sau doua ore/zi.

- în anul 2013 societatea a obținut venituri în suma de doar ... lei reprezentând reparații curente efectuate la sediul Primăriei Bretea Romana, facturate către Primaria Bretea Romana în luna aprilie 2013, dar a plătit salariaților sume de bani cu titlu de diurna în fiecare lună din ianuarie până în iulie, data după care au fost încetate contractele de munca ale salariatilor. În acest caz nu se justifică acordarea de diurna pentru 7 luni comparativ cu lucrarile executate și veniturile obținute în această perioadă.

Avand în vedere că societatea nu poate proba cu documente faptul ca salariatii au fost cazați pe durata delegării, iar chiar dacă deplasarea s-ar fi făcut zilnic (deși din ordinele de deplasare prezentate nu rezultă acest fapt), durata acesteia nu a depășit 12 ore, iar pentru a beneficia de diurna, durata deplasării trebuia să fie de cel puțin 12 ore.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele plătite salariatilor peste nivelul salariilor calculate de societate, sunt în fapt salarii plătite pentru munca efectuată și mascate sub forma de diurna.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reîncadrat sumele plătite în afara salariilor și le-au considerat venituri de natură salarială.

- în anul 2011 suma de ... lei.

- în anul 2012 suma de ... lei

- în anul 2013 suma de ... lei

Modul de stabilire a diferenței reconsiderată venit de natură salarială a fost urmatorul:

- din statele de plata întocmite lunar de către societate au fost extrase sumele nete de primit de către fiecare salariat
- din tabelele de plăți întocmite lunar și anexate extraselor de cont bancare au fost extrase sumele virate fiecărui salariat
- diferența rezultată între cele două situații a fost considerată sumă platită în plus fata de drepturile salariale (pentru care societatea a calculat impozit pe salarii și contribuții aferente), și în consecință a fost considerată venit de natură salarială pentru care s-a calculat în timpul inspecției fiscale impozit pe venit și contribuții aferente.

Se precizează că din verificările efectuate asupra statelor de plată și asupra plăților efectuate către salariați a rezultat urmatorul aspect:

- pe de o parte societatea a plătit unor salariați sume peste drepturile salariale prevazute în statele de plată și peste diurnele stabilite. Aceste sume au fost reconsiderate de organele de inspecție fiscală drept venituri de natură salarială pentru care s-a calculat în timpul inspecției fiscale impozit pe venit și contribuții aferente .
- pe de altă parte s-a constatat că potrivit statelor de plata existau salariați care aveau drepturi salariale de primit, dar nu au primit sumele respective. Nu au fost identificate plăți către persoanele respective.

În consecință, în evidența contabilă societatea ar fi trebuit să înregistreze în sold drepturi salariale neridicate. În fapt societatea a închis soldul contului 421 "Personal salarii datorate" cu sumele platite în plus altor salariați.

În timpul inspecției fiscale a fost majorata baza impozabilă cu suma de ... lei și a fost stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar de plata de ... lei.

Pentru impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă ... lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în timpul controlului sa verificat prin sondaj modul de constituire, reținere, declarare și înregistrare a contribuției asiguraților la asigurările sociale și s-au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au stabilit că salariații societății au primit pentru munca depusă salarii mascate sub forma de diurna, motiv pentru care sumele primite peste drepturile salariale înscrise în statele de plata, au fost reîncadrate în timpul inspecției fiscale și considerate venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

În consecință a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit suplimentar de plată contribuția angajaților la asigurările sociale în suma

de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra bazei impozabile, și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, în timpul controlului s-a verificat prin sondaj modul de constituire, declarare și înregistrare a contribuției angajatorului la asigurările sociale și s-au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au stabilit că salariații societății au primit pentru munca depusă salarii mascate sub forma de diurna, motiv pentru care sumele primite peste drepturile salariale înscrise în statele de plata, au fost reîncadrate în timpul inspecției fiscale și considerate venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

În consecință a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit suplimentar de plata contribuția angajatorului la asigurările sociale în sumă de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra bazei impozabile, și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în suma de ... lei.

Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au stabilit că salariații societății au primit pentru munca depusă salarii mascate sub formă de diurna, motiv pentru care sumele primite peste drepturile salariale înscrise în statele de plată, au fost reîncadrate în timpul inspecției fiscale și considerate venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

În consecință a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit suplimentar de plata contribuția angajatorului pentru accidente și boli profesionale în sumă de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra bazei impozabile și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au stabilit că salariații societății au primit pentru munca depusă salarii mascate sub forma de diurna, motiv pentru care sumele primite peste drepturile salariale înscrise în statele de plată au fost reîncadrate în timpul inspecției fiscale și considerate venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

În consecință a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit suplimentar de plată contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate în sumă de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra bazei impozabile și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, organele de inspecție fiscală au stabilit că salariații societății au primit pentru

munca depusă salarii mascate sub formă de diurnă, motiv pentru care sumele primite peste drepturile salariale înscrise în statele de plată, au fost reîncadrate în timpul inspecției și considerate venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

În consecință a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit suplimentar de plată contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate în sumă de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra bazei impozabile și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, organele de inspecție fiscală au stabilit că salariații societății au primit pentru munca depusă salarii mascate sub forma de diurnă, motiv pentru care sumele primite peste drepturile salariale înscrise în statele de plată, au fost reîncadrate în timpul inspecției fiscale și considerate venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

În consecință a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit suplimentar de plată contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra bazei impozabile și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la contribuția de asigurări pentru somaj datorată de angajator, organele de inspecție fiscală au stabilit că salariații societății au primit pentru munca depusă salarii mascate sub formă de diurnă, motiv pentru care sumele primite peste drepturile salariale înscrise în statele de plată, au fost reîncadrate în timpul inspecției fiscale și considerate venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

În consecință a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit suplimentar de plată contribuția angajatorului la fondul de somaj în sumă de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra bazei impozabile și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la contribuția individuală de asigurări pentru somaj reținută de la asigurații, organele de inspecție fiscală au stabilit că salariații societății au primit pentru munca depusă salarii mascate sub formă de diurna, motiv pentru care sumele primite peste drepturile salariale înscrise în statele de plată, au fost reîncadrate în timpul inspecției fiscale și considerate venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

În consecință a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit suplimentar de plată contribuția angajaților la fondul de somaj în suma de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra bazei impozabile, și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Referitor la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, organele de inspecție fiscală au stabilit ca salariații societății au primit pentru munca depusă salarii mascate sub forma de diurnă, motiv pentru care sumele primite peste drepturile salariale înscrise în statele de plată, au fost reîncadrate în timpul inspecției fiscale și considerate venituri de natură salarială pentru care a fost calculat impozit pe veniturile din salarii și contribuții aferente.

În consecință a fost majorată baza impozabilă cu suma de ... lei și s-a stabilit suplimentar de plata contribuția angajatorului la fondul pentru garantarea creanțelor salariale în sumă de ... lei prin aplicarea cotei legale asupra bazei impozabile și au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, CUI ..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ... are sediul în ..., jud. Hunedoara, reprezentată prin dl. AA în calitate de administrator.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. .../17.12.2015 și Raportul de Inspecție Fiscală nr..../17.12.2015.

Față de cele de mai sus se reține că, potrivit art.213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."*

Astfel, potrivit art.85 și art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*Art.109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*



*(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

*b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.*

*(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale."*

Astfel, din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevazut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Totodata, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

*"CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul*

*1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului*

*În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.*

*În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.*

*De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.*

## *2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului*

*În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”*

### *CAP. 7 - Anexe*

*Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.*

*Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă și se susțin constatările din Raportul de inspecție fiscală.*

*Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății”.*

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../17.12.2015, D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../17.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../17.12.2015.

**III.1.** Referitor la obligațiile de natură salarială contestate de petentă cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații 2, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina contestatoarei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, contribuții sociale și accesorii aferente acestora.

În fapt, organele de inspecție fiscală în baza documentelor puse la dispoziție de către societate, respectiv state de plată lunare, deconturi de deplasare, extrase de cont cu sumele încasate de persoanele angajate, au

constatat că societatea petentă a plătit salarii diurne și au concluzionat că societatea nu poate justifica acordarea diurnelor, astfel că, au reîncadrat sumele plătite în afara salariilor și le-au considerat venituri de natură salarială.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la modificarea bazei de impunere, stabilindu-se un impozit pe veniturile de natură salarială în sumă totală de ... lei, calculată asupra bazei impozabile în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată, societatea petentă susține că sumele acordate sub formă de indemnizație de delegare, denumită și diurnă, se circumscriu prevederilor art.55, alin. (4), lit.g) din Legea nr. 571/2003 care precizează că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în înțelesul impozitului pe venit, indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Definirea veniturilor din salarii*

*Art.55*

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

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

*[...]*

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

coroborate cu prevederile pct.68 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobare Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

*- salariile de bază;*

*- sporurile și adaosurile de orice fel;*

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

- recompensele și premiile de orice fel;

- sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;

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

- sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;

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

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

Totodată Legea nr. 53 /2003 privind Codul muncii precizează la art. 43 și art.44, alin 1 și 2 următoarele :

“ Art. 43

*Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă.”*

“ Art. 44

*(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile și se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile.*

*(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.”*

De asemenea, HG nr. 1.860 din 21 decembrie 2006 (\*actualizată\*) privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, precizează:

“ART. 4

*Persoana aflată în delegare trebuie să-și desfășoare activitatea în cadrul programului normal de lucru al unității la care se efectuează delegarea. Pe timpul delegării nu se pot plăti ore suplimentare.*

ART. 10

*Numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegare sau detașare se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii*

*mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de delegare sau detașare.*

*ART. 11*

*Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.*

*ART. 13*

*Personalul autorităților și instituțiilor publice, delegat sau detașat de conducerea acestora să îndeplinească anumite sarcini de serviciu în localități situate la distanțe mai mari de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă, are dreptul la decontarea cheltuielilor de transport dus-întors”*

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

În ceea ce privește delegarea, codul muncii o definește ca fiind exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului sau de muncă.

De asemenea, se mai reține faptul că persoana aflată în delegare trebuie să-și desfășoare activitatea în cadrul programului normal de lucru, numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegare sau detașare se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă, iar pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.

Din documentele anexate la dosarul contestației se rețin următoarele aspecte:

Referitor la reîncadrarea de către organele de inspecție fiscală a sumelor plătite în afara salariilor drept venituri de natura salarială, se reține că societatea a plătit salariaților: salarii, diurna și alte sume de bani peste nivelul diurnelor calculate și peste nivelul salariilor calculate.

Aceste sume de bani au fost plătite prin virament bancar iar la explicațiile din extrasele de cont s-a menționat - plăți salarii.

Pentru diurnele acordate salariaților societatea a prezentat Ordine de deplasare întocmite pentru fiecare persoană care a primit diurna, aceste ordine

de deplasare nu cuprind informații cu privire la locul plecării și locul sosirii, menționandu-se doar că salariații sunt delegați la Primaria Pui, Primaria Sarmisegetusa și Primaria Bretea Română.

De asemenea, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici cu ocazia depunerii contestației, niciun document privind transportul salariaților și cazarea acestora și nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății cheltuieli cu organizarea de șantier.

Astfel, trebuie avut în vedere și aspectul că societatea nu a putut justifica ca salariații au stat în delegație mai multe zile, consecutiv, deoarece nu există date și documente justificative privind cazarea salariaților, iar lipsa documentelor privind transportul arată că nu s-a putut demonstra modul în care s-a efectuat deplasarea.

Nici în situația în care salariații s-ar fi deplasat zilnic de la sediul societății până la locul unde au desfășurat activitatea, deși din ordinele de deplasare anexate la dosarul contestației nu rezulta acest fapt, nu se face dovada că durata deplasării a depășit 12 ore, cu atât mai mult cu cât între sediul societății și locul unde s-a desfășurat activitatea este o distanță relativ mică, iar salariații au fost pontajați maxim 8 ore/zi, cei angajați cu normă întreagă și chiar o ora/zi, cei angajați cu timp parțial.

Referitor la modul de calcul a sumelor care au fost reconsiderate venituri de natură salarială, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere toate sumele primite de salariați din care au scăzut cele din statele de plată pentru care societatea a calculat impozit pe venit și contribuții aferente, stabilind sumele primite de salariați și neimpozitate care potrivit prevederilor legale antecitate sunt considerate salarii.

Referitor la afirmația societății petente cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu au evidențiat separat sumele primite de salariații angajați cu normă întreagă și sumele primite de salariații angajați cu timp parțial, se reține că nu este necesară această diferențiere având în vedere faptul că pentru niciuna din aceste categorii nu s-a admis în timpul inspecției fiscale că sumele primite reprezintă diurnă.

În concluzie, drepturile primite de către salariații sub formă de diurnă, reprezintă de fapt drepturi de natură salarială cu toate obligațiile care decurg din calcularea, evidențierea și virarea impozitelor și contribuțiilor aferente acestora, drepturi care nu se încadrează așa cum eronat susține petenta, în prevederile art.55 alin.(4) lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la sumele care nu se includ în veniturile salariale și nu se impozitează.

Având în vedere prevederile art. 7, alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia *"organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate*

*informatiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz", organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele plătite salariaților peste nivelul salariilor calculate de societate, sunt în fapt salarii plătite pentru munca efectuată, și mascate sub formă de diurnă.*

Astfel, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare constituie, evidențiază și declară în mod eronat toate contribuțiile și impozitele datorate, calculate la salariul de încadrare, considerând că celelalte drepturi pe care le acordă (diurna) nu sunt drepturi de natură salarială, ci sunt drepturi de delegare/detașare și, prin urmare au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar de plată în sumă de ... lei.

Deși contestatoarea înțelege să conteste și contribuțiile sociale stabilite suplimentar, nu aduce în susținere argumente specifice, ci le relevă prin prisma acelorași argumente prezentate în cazul sumelor plătite în afara salariilor recalificate drept venituri de natură salarială.

Referitor la contribuțiile sociale contestate, petenta se limitează la a face interpretări ale dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal și art. 2 din Codul fiscal, apreciind că acestea se referă doar la impozite și taxe nu și la contribuții.

Precizăm că, dispozițiile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal preved că: *"la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. "* și ale art. 2 din Codul fiscal care clarifică înțelesul sintagmei *"impozite si taxe"* în înțelesul Codului Fiscal, sunt aplicabile, referindu-se la stabilirea unui impozit, ori în situația din speță, impozitul pe veniturile din salarii este un impozit pe venit calculat pentru veniturile de natură salarială, situație în care se datorează implicit și contribuții aferente.

Având în vedere cele mai sus prezentate, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL, referitor la obligațiile de natură salarială stabilite prin Decizia de impunere nr. .../17.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../17.12.2015.

Deoarece pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții aferente contestația urmează a fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere/penalitățile de întârziere aferente, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația formulată de societatea petentă va fi respinsă.

**III.2.** Referitor la obligațiile de natura impozitului pe dividende și accesoriile aferente, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații în condițiile în care nu face dovada că sumele tratate ca și dividende de către organul de control reprezintă avansuri de trezorerie, ridicate în scopul efectuării de plăți în folosul societății.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.01.2010 – 30.06.2015, societatea a efectuat o serie de plăți către administratorul societății, contabilizate în cont 542 „Avansuri de trezorerie” acestea fiind rămase nejustificate cu documente prin care să se indice utilizarea acestor sume în folosul agentului economic, în scopul activității economice a acestuia, motiv pentru care au considerat aceste plăți ca fiind efectuate în favoarea administratorului și au stabilit în sarcina sa un impozit pe dividende în sumă de ... lei, la care sau calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 12 și art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada supusă analizei, unde se precizează că:

*ART. 12*

*„Venituri obținute din România*

*Următoarele venituri sunt considerate ca fiind obținute din România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate, sub formă de:*

*[...]*

*c) dividende de la o persoană juridică română;”*

*ART. 67*

*„Reținerea impozitului din veniturile din investiții*

*(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv”.*

Conform acestor prevederi legale, dividendele obținute de la o persoană juridică română sunt venituri obținute din România, se cuprind în categoria veniturilor din investiții și sunt supuse impozitării cu o cotă de 16%.

Art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, prevede:



*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Anexa 1 – Norme Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar – contabile din Ordinul nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, prevede:

*„ Pct. I. Persoanele prevăzute la art. I din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).*

*Pct. 2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

*- denumirea documentului;*

*- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*

*- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*

*Pct. 14. Înregistrările în contabilitate se fac cronologi, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate. ”*

Conform acestor texte de lege, orice operațiune economico financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document în baza căruia se efectuează înregistrările în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că SC X SRL a efectuat plăți către administratorul firmei pe care le-a înregistrat ca avansuri de trezorerie în cont 542 „Avansuri de trezorerie” însă nu deține documente prin care să facă dovada că sumele ridicate reprezintă avansuri și că au fost ridicate cu scopul de a efectua plăți în favoarea societății.

Mai mult, nici până la încheierea inspecției fiscale și nici cu ocazia depunerii contestației, administratorul societății petente nu a justificat sumele ridicate.

Organele de control au considerat sumele ridicate de către administrator și nejustificate, ca și dividend și au stabilit un impozit aferent.

Se reține că administratorul societății recunoaște că în perioada 01.11.2013 – 30.11.2013, respectiv 01.12.2013 - 31.12.2013 au fost efectuate mai multe ridicări de avans în baza unor dispoziții de plată care însumează ... lei, reprezentând avans achiziții în vederea achiziționării unor terenuri de la

persoane fizice, dar nu deține documente prin care să probeze că au avut loc tranzacții reprezentând achiziții de bunuri imobile sau de altă natură a căror contravaloare sa fie achită din sumele ridicate și cu care să facă dovada că a utilizat sumele respective în folosul societății.

De asemenea, se reține că societatea a înregistrat în data de 31.12.2014 în registrul de casă plăți în valoare de ... lei, iar la rubrica explicații a înscris – înregistrare minus de inventar casă.

Societatea nu a avut angajați în perioada 01.01.2014 – 31.12.2014, casieria a fost gestionată de administratorul societății și nu a fost imputată această lipsă niciunei persoane, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit că și această sumă a fost în fapt ridicată și utilizată de administrator în scop personal.

Conform articolului 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*”

Totodată se reține că la tratarea sumelor ridicate de către administrator drept dividende, s-au avut în vedere perioada foarte lungă în care a beneficiat de aceste sume și faptul că ridicarea sumelor din casieria unității trebuia să aibă la bază documente de justificare a plăților efectuate către diverși furnizori.

Având în vedere că societatea a efectuat plăți către administrator fără a face dovada cu documente că banii au fost ridicați cu scopul de a efectua plăți în favoarea societății, rezultă că în mod legal organele de control au considerat aceste sume ca fiind ridicate în folosul administratorului, tratând sumele respective ca și dividende.

Deși prin contestația formulată, petenta susține că în data de 31.07.2012 a fost depusă la banca Raiffeisen Bank SA suma de ... lei, suma care nu a fost înregistrată corect în evidența contabilă, corecție care a fost efectuată ulterior de societate și de care nu s-a ținut cont în perioada controlului și că organele fiscale nu au ținut cont de faptul că, în perioada 2008-2012, societatea a fost creditată de asociați cu următoarele sume: ... lei - Dispoziția de incasare nr. 1/30.09.2008 creditare societate de către asociatul Hofnar Adriana și ... lei - Dispoziție de încasare nr. 1/01.10.2009 creditare societatea de asociatul Andris Adinei, nu probează cu documente cele susținute.

În drept, sunt aplicabile și prevederi art. 7 alin 1, pct. 12 din Legea 571/2003: *”Dividend - o distribuire în bani sau natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoana juridica...”*. (.....) *De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în*

*favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.”*

Conform acestui text de lege, dividendul reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică. De asemenea, dividend reprezintă și suma plătită de o persoană juridică pentru bunuri și servicii făcute în favoarea unui participant la persoana juridică, se consideră dividend și are același regim fiscal ca și veniturile din dividende.

Astfel, din punct de vedere fiscal, sumele ridicate de către administrator respectiv asociatul unic, sume pe care le-a utilizat în interes personal (deoarece nu aduce documente pentru justificarea legală a ridicării banilor din casieria societății), se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende în conformitate cu art. 7 alin 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, referitor la sumele reconsiderate de echipa de inspecție ca fiind dividende, referitor la care societatea invocă prevederile art.67 din Legea 31/1990 - legea societăților comerciale, arătând că dividendele se distribuie din profit fiecărui asociat proportional cu cota de participare la capitalul social varsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede astfel și nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii, precizăm că constatările organelor de inspecție fiscală nu fac referire la repartizarea dividendelor, societatea înregistrând pierdere în perioada verificată, dar faptul că administratorul societății a ridicat sume de bani din casieria unității pe care nu le-a justificat ca fiind utilizate în scopul desfășurării activității și de asemenea a gestionat deficitar casieria înregistrând minus în casierie, în timpul inspecției fiscale, suma totală de 41... lei a fost reconsiderată.

Susținerea petentei că organele fiscale nu au ținut cont de faptul că, în perioada 2008-2012, societatea a fost creditată de asociați cu ... lei - Dispoziția de încasare nr. 1/30.09.2008 și ... lei - Dispoziție de încasare nr. 1/01.10.2009, iar în data de 31.07.2012 a fost depusă la banca Raiffeisen Bank SA suma de ... lei, suma care nu a fost înregistrată corect în evidența contabilă, corecție care a fost efectuată ulterior de societate și de care nu s-a ținut cont în perioada controlului, nu poate fi reținută în soluționarea contestației pe motiv că, pe de o parte sunt simple afirmații pro cauză pentru care nu depune documente și nu invocă motive de drept pe care se bazează în susținerea celor afirmate, iar pe de altă parte societatea nu face dovada că banii au fost ridicați de administratorul firmei cu scopul de a efectua plăți în favoarea societății.

Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere faptul că societatea a efectuat plăți către asociatul firmei fără a face dovada că aceste reprezintă avansuri ridicate cu scopul de a efectua plăți în favoarea societății, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au reconsiderat aceste sume ca fiind dividende, determinând baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe veniturile din dividende în sumă totală de ... lei,

aferentă dividendelor ridicate în sumă netă de 41... lei și au calculat impozit pe veniturile din dividende suplimentar de plată în sumă de ... lei, motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată.

Deoarece pentru obligațiile de natura impozitului pe dividende contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere/penalitățile de întârziere aferente, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația formulată de societatea petentă urmează a fi respinsă.

**III.3.** Referitor la TVA stabilită suplimentar și contestată de societatea petentă, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, pentru care petenta nu prezintă documente justificative.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a dedus în trimestrul II și III din anul 2012, TVA în sumă totală de ... lei, fără a avea documente justificative.

În jurnalele de cumpărări întocmite pentru trimestrul II și III din anul 2012 se regasesc următoarele înregistrări:

- factura nr.../15.06.2012 de la SC RAPC SRL, CIF ..., în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

- factura nr.../30.09.2012 de la SC RAPC SRL, CIF ..., în valoare totală de ... lei din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Aceste facturi nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală și nu s-a putut identifica ce reprezintă.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 146 alin.1 lit. b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, care prevede:

*“ART. 146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1);”*

Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii dacă operațiunile au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Având în vedere că aceste facturi nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală și nu s-a putut identifica ce reprezintă, rezultă că în mod corect

și legal organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei și au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată petenta precizează că această sumă a fost deja corectată în evidența societății prin Nota contabilă nr. 401/31.07.2015, a fost declarată de către societate prin declarația 311, aferentă trimestrului III din anul 2015 și înregistrată la organul fiscal sub nr. .../06.11.2015, drept urmare figurează în evidența ANAF cu obligația de plată a sumei de ... lei cu titlul de TVA dublată, aceasta figurând înscrisă în două titluri de creanță, respectiv declarația societății și decizia de impunere contestată.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației se rețin următoarele aspecte:

- inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 19.10.2015 – 10.12.2015;
- verificarea TVA a fost supusă perioadei 01.01.2010 - 30.06.2015;
- corecția privind TVA în sumă de ... lei a fost făcută de petentă prin nota contabilă nr. 401/31.07.2015, după data de 30.06.2015, dată până la care a fost efectuată verificarea TVA;

- începând cu data de 01.08.2015 petentei i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA motiv pentru care SC X SRL a depus formularul cod 311;

- declarația cod 311 privind taxa pe valoare adăugată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 153 alin. 9 lit. a)-e) lit. g) sau lit. h) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este înregistrată la organul fiscal sub nr. .../06.11.2015, deci după data începerii inspecției fiscale.

În drept, Potrivit Anexei nr. 1a din O.M.F.P. nr. 1304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală:

*„ După data începerii inspecției fiscale, nu se mai pot depune declarații rectificative pentru impozitele, taxele, contribuțiile și alte venituri ale bugetului general consolidat, aferente perioadelor supuse inspecției. ”*

Conform celor prezentate mai sus se reține faptul că după data începerii inspecției fiscale, nu se mai pot depune declarații aferente perioadelor supuse inspecției, rectificarea ne mai fiind posibilă pentru perioadele fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală.

Totodată se reține faptul că declarația cod 311 a fost înregistrată la organul fiscal sub nr. ... în data de 06.11.2015, după data începerii inspecției fiscale, perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală fiind 19.10.2015 – 10.12.2015.

Având în vedere cele reținute anterior, rezultă că întrucât la SC X SRL se afla în derulare o inspecție fiscală, aceasta nu mai avea posibilitatea să depună

declarații și cu atât mai mult să efectueze ajustări/regularizari/corecții la taxa pe valoare adăugată pentru perioadă aflată în verificare, în timpul controlului.

Față de cele anterior reținute contestația formulată de SC X SRL, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru TVA stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

Având în vedere cele mai sus prezentate, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../17.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../17.12.2015 și care vizează suma totală de ... lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Lg nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. .../ se

## D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../17.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către AJFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../17.12.2015 și care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

... lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

... lei - penalități de întârziere - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

... lei - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;

... lei - penalități de întârziere - contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;

... lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator ;

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;

... lei - contribuția de asigurări pentru accidente și boli profesionale datorată de angajator

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări pentru accidente și boli profesionale datorată de angajator;

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări pentru accidente și boli profesionale datorată de angajator;

... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de asigurați;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați;

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate datorată de asigurați;

... lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

... lei - penalități de întârziere - contribuția de asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

... lei - contribuția concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

... lei - penalități de întârziere - contribuția concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

... lei - contribuția pentru asigurări pentru șomaj datorat de angajator;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru șomaj datorat de angajator;

... lei - penalități de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru șomaj datorat de angajator;

... lei - contribuția pentru asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere – contribuția pentru asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

... lei - penalități de întârziere - contribuția pentru asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

... lei - contribuția angajator la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere - contribuția angajator la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale;

... lei - penalități de întârziere - contribuția angajator la Fondul de Garantare pentru plata creanțelor salariale;

... lei - Impozitul pe dividende;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere impozit pe dividende;

... lei - penalități de întârziere impozit pe dividende;

... lei - taxă pe valoare adăugată;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere TVA;

... lei - penalități de întârziere TVA.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL;
- A.J.F.P. Hunedoara–A.I.F cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL