

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 483 din ..... 2015**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C ..... S.R.L.**  
din comuna ....., județul .....

Cu adresa nr. ...., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** ..... sub nr. ...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** ..... a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C ..... S.R.L.** din sat ....., comuna ....., **județul** ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ....* .

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. ....

S.C. .... S.R.L. are domiciliul fiscal în sat ....., comuna ....., județul ....., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului ..... sub nr. .... și are codul unic de înregistrare fiscală ..... cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei impozit pe veniturile din salarii ;
- ..... lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii ;
- ..... lei contribuție de asigurări sociale datorate de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ..... lei contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ;
- ..... lei contribuții pentru concedii și indemnizații ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații ;
- ..... lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de ..... iar contestația a fost depusă, prin poștă, în data de ..... și înregistrată la A.J.F.P Giurgiu sub nr. ....

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

## **I. Societatea contestatoare susține următoarele:**

"[...] 2. ARGUMENTE PENTRU ADMITĒREA CONTESTAȚIEI

2.1 MOTIVE DE NELEGALITATE ȘI NETEMEINICIE ALE DECIZIEI AJFP GR:

2.1.1. Motive de ordin procedural. [...]

Motivarea Deciziei de impunere este eronată și/sau pe alocuri lacunară. Decizia de impunere a fost emisă cu nerespectarea dispozițiilor art.43 alin.2 lit.e și f din Codul de procedură fiscală, [...].

Înalta Curte de Casație Și Justiție, în mod constant a statuat că "motivarea constituie una dintre condițiile de legalitate și de validitate a actului administrativ și reprezintă o garanție împotriva arbitrarului și excesului de putere al autorităților [...].

Decizia de impunere ce face obiectul prezentei Contestații se limitează la a face referire la aceleași aspecte în mod generic în fiecare punct [...] și la Raportul de inspecție fiscală nr. ...., fără a menționa în concret toate elementele de fapt, ceea ce echivalează cu o motivare în fapt lacunară. [...]

2.1.2. Motive de ordin substanțial:

Prin Decizia de impunere organele de control au stabilit în mod suplimentar mai multe sume de bani cu titlu de "bază de impunere stabilită suplimentar". [...]

(I) În cuprinsul Deciziei de impunere, organul de control menționează că Societatea ar fi decontat unor salariați în baza ordinelor de deplasare, sume reprezentând diurna care au depășit limita legală de ..... lei, respectiv de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituții publice.

În cuprinsul RIF nr. .... [...] se reține că suma de ..... lei reprezentând diurnă a fost decontată salariaților în baza ordinelor de deplasare care au depășit limita legală [...].

În susținerea acestui motiv, organul de control invocă prevederile art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...], cu aplicabilitate în perioada 01.01.2011 – 31.12.2013 [...].

De asemenea, organul de control invocă și prevederile art.55 alin.(2) lit.i) din Codul Fiscal, cu aplicabilitate din 01.02.2013, introduse prin O.G. nr.8/2013:

Deși reține în motivarea sa că dispozițiile art.55 alin.(2) lit.i) [...], cu aplicabilitate începând au data de 01.02.2013, organul de control procedează la aplicarea acestor prevederi pentru întreaga perioadă supusă controlului, respectiv ..... – ..... Astfel, organul de control a aplicat o prevedere care a intrat în vigoare la 01.02.2013 și pentru perioada anterioară acestei date, respectiv ..... – ..... [...]

[...], până la data de 1 februarie 2013, [...] suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților era deductibilă în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice. Practic, pentru ceea ce depășea limita legală, angajatorul avea obligația de a achita un impozit de 16%, având în vedere caracterul nedeductibil al unei asemenea cheltuieli.

Prin aplicarea de către echipa de control a unei prevederi care a intrat în vigoare la 01.02.2013 [...], a fost încălcat un principiu de drept fundamental, respectiv principiul reatrocității legii. [...]

Astfel, în mod nelegal AJFPGR a stabilit o bază de impunere suplimentară, contribuții suplimentare și obligații fiscale accesorii.

(II) În cuprinsul Deciziei de impunere, organul de control menționează că Societatea ar fi decontat unor salariați sume reprezentând diurna în baza ordinelor de deplasare care nu sunt întocmite conform prevederilor HG nr.1860/2006 [...]. De asemenea, s-a reținut că (III) Societatea ar fi decontat unor salariați sume reprezentând cazare, fără a prezenta ordin de deplasare sau alte documente care să justifice necesitatea cazării; [...].

Organul de control citează dispozițiile art.45 din H.G. nr. 1860/2003 [...].

Însă, același act normativ, respectiv H.G. nr. 1860/2006 [...], prevede la art.24:

"Cheltuielile de transport se decontează pe bază de documente justificative."

De asemenea, pentru cheltuielile de transport, documentele justificative de înregistrare în contabilitate potrivit Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr.3512/2008 [...] sunt: ordinul de deplasare, dispoziția de plată către caserie.

Ordinul de deplasare servește ca: [...], document justificativ de înregistrare în contabilitate. [...]

Sumele reprezentând diurna în baza ordinelor de deplasare care au fost întocmite conform prevederilor HG nr.1860/2006 [...] au fost considerate de organelle fiscale ca neavând conținutul minimal obligatoriu pentru a fi considerate documente justificative.

O asemenea apreciere este însă eronată, având în vedere că ordinele de deplasare erau însoțite și probate de alte documente: bonuri fiscale, facturi, etc.

S-a apreciat în mod constant de către instanțele judecătorești că și ordinele de deplasare care nu conțin date privind ora și data sosirii, ora și data plecării sau alte date, au calitatea de document justificativ [...].

Faptul că acordarea diurnei s-a făcut doar pentru zilele lucrate, [...] se poate proba și cu alte documente nu doar cu ordinul de deplasare. [...]

Faptul că Societatea a decontat unor salariați sume reprezentând cazare și care au depășit limita de 3 stele a tarifelor practicate în structurile de primire turistice, nu conduce la o asimilare a acestor sume unor venituri salariale. [...]

Astfel, chiar dacă s-ar aprecia că asemenea cheltuieli cu diurnal pentru deplasări și cazare, au fost înregistrate în contabilitate fără a deține documente justificative sau cu încălcarea prevederilor art.26 alin.2 din HG 1860/2006, aceste cheltuieli ar fi cheltuieli nedeductibile și nu ar fi sume asimilate veniturilor de natura salariilor, cum în mod greșit a apreciat organul de control. [...]

(IV) În cuprinsul Deciziei de impunere, AJFPGR menționează că Societatea ar fi decontat unor salariați sume reprezentând masa servită și diverse ( țigări, băuturi, etc ) în baza unor bonuri fiscale, note de plată, facturi, cheltuiala fiind înregistrată în contul 623 “ Cheltuieli de protocol ”.

În mod eronat organul de control a apreciat că sumele decontate de subscrișa unor salariați cu tirlu de cheltuieli de protocol [...] ar fi avantaje de natură salarială. În fapt, mesele decontate salariaților [...] reprezintă mese de protocol în cadrul întâlnirilor cu partenerii de afaceri, iar celelalte bunuri decontate angajaților [...] reprezintă cadouri acordate de aceștia partenerilor. [...]

În mod arbitrar și cu nesocotirea prevederilor legale, organele de control au uzat de prevederile art.11 alin.(1) din Codul Fiscal [...], pentru a atribui sumelor decontate salariaților caracterul de venituri salariale sau asimilate salariilor.

[...], o asemenea interpretare este de natură a aduce atingere în mod grav principiului prelevanței substanței asupra formei, consacrat de legislația europeană [...].

În drept, ne întemeiem prezenta contestație pe dispozițiile art.205 și următoarele din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală [...], precum și pe toate prevederile legale menționate în Contestație. [...].”

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR ..... întocmit la S.C. .... S.R.L., s-au stabilit următoarele:**

“[...] Perioada supusă inspecției fiscale este ..... – ....., [...]

Pentru perioada supusă inspecției fiscale au fost verificate state de salarii, pontaje, balanțe de verificare, documente de plată, declarații, contractul colectiv de muncă, contractele individuale ale angajaților. [...]

Din analiza deconturilor de cheltuieli prezentate de contribuabil s-au constatat următoarele aspecte:

- sumele decontate sunt justificate cu ordine de deplasare întocmite conform prevederilor HG nr.1860/2006 [...];

- sumele decontate sunt justificate cu ordine de deplasare care nu sunt întocmite conform prevederilor HG nr.1860/2006 [...];

- sumele decontate salariaților reprezentând cazare, în baza unor facturi, fără a prezenta ordin de deplasare, cheltuiala fiind înregistrată în contul 625 “ Cheltuieli de deplasare”.

Deficiențe:

1. Suma de ..... lei reprezentând diurna decontată salariaților în baza ordinelor de deplasare care au depășit limita legală [...].

S-a constatat nerespectarea prevederilor art.55 alin.(2) lit.i) și k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare [...]

2. Suma de ..... lei reprezentând:

- masa servită decontată salariaților în baza unor bonuri fiscale, note de plată, facturi. [...]

S-a constatat nerespectarea prevederilor art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, [...];

3. Suma de ..... lei, reprezentând cazare decontată salariaților în baza unor facturi, fără a prezenta ordin de deplasare sau alte documente care să justifice necesitatea cazării, sau care au depășit limita de 3 stele a tarifelor practicate în structurile de primire turistice. [...]

S-a constatat nerespectarea prevederilor art.26 alin.(1) și (2) și art.46 din HG nr.1860/2006 [...].

În condițiile de mai sus, conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...], organele de inspecție fiscală au asimilat sumele decontate salariaților ca fiind venituri salariale și au recalculat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferent acestora, stabilind suplimentar impozit pe veniturile din salarii în sumă de ..... lei. [...]

În conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) și art.120, alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, [...] pentru impozitul pe veniturile din salarii suplimentar, organelle de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă totală de ..... lei [...].

În conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup>, alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, [...] pentru impozitul pe veniturile din salarii suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei [...].

Având în vedere constatările prezentate detaliat la Capitolul III – Constatări fiscale. Impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ..... lei, [...]

Pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator s-au avut în vedere prevederile art.296 indice 3, art.296 indice 5 și art.296 indice 18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...].



Având în vedere constatările prezentate detaliat la Capitolul III – Constatări fiscale. [...], organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice în sumă de ..... lei [...]

În conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) și art.120, alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, [...] pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculate dobânzi de întârziere în sumă totală de ..... lei [...].

În conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup>, alin.(1) și art.120<sup>1</sup>, alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, [...] pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice și fizice stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei [...].

Având în vedere constatările prezentate detaliat la Capitolul III – Constatări fiscale. [...], organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar contribuție pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ..... lei [...]

În conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) și art.120, alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, [...] pentru contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculate dobânzi de întârziere în sumă totală de ..... lei [...].

În conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup>, alin.(1) și art.120<sup>1</sup>, alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, [...] pentru contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei [...].”

### **III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR ..... încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .... a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, înregistrare și declarare în cuantumurile legale a impozitului pe veniturile din salarii și contribuțiilor sociale aferente perioadei ..... =.....

S.C. .... S.R.L are ca principal obiect de activitate " *Fabricarea morarului* " - cod CAEN 2364.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe veniturile din salarii în sumă de ..... lei și contribuții sociale în sumă totală de ..... lei ca urmare a majorării bazei de impunere cu veniturile de natură salarială constând în diurna acordată salariaților în baza ordinelor de deplasare care au depășit limita legală, masa acordată salariaților în baza unor bonuri fiscale, note de plată, facturi, precum și cazarea decontată salariaților în baza unor facturi fără a prezenta ordin de deplasare sau alte documente care să justifice necesitatea cazării sau care au depășit limita a 3 stele a tarifelor practicate în structurile de primire turistice.

Pentru întârzierea la plată, au fost calculate accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii în sumă de ..... lei și aferente contribuțiilor sociale în sumă totală de ..... lei.

\* Prin contestația formulată, societatea comercială solicită anularea în totalitate a obligațiilor fiscale stabilite la control în sumă de ..... lei, susținând următoarele:

- Organele de inspecție fiscală au aplicat o prevedere legală care a intrat în vigoare la o dată ulterioară perioadei analizate, fiind încălcat principiul retroactivității legii;

- Sumele acordate salariaților cu titlu de diurnă/indemnizație pe perioada detașării sau delegării, care depășeau cuantumul de 32,5 lei au fost incluse de societate în categoria veniturilor salariale;

- În mod eronat, organele de inspecție fiscală au apreciat că ordinele de deplasare nu au fost întocmite conform prevederilor legale având în vedere că acestea erau însoțite și probate de alte documente, respectiv: bonuri fiscale, facturi;

- Decontarea de către societate unor salariați a unor sume reprezentând cazare care a depășit limita de 3 stele nu conduce la o asimilare a acestor sume unor venituri salariale.

De asemenea, societatea menționează că, mesele decontate salariaților în cadrul deplasării în afara localității reprezintă mese de protocol, iar celelalte bunuri decontate reprezintă cadouri acordate partenerilor.

\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“ [...] **Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...]

**Art. 55 - Definirea veniturilor din salarii [...]**

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

i) sumele acordate de organizații nonprofit și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit, peste limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru salariații din instituțiile publice; [...]

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

**Art. 296<sup>3)</sup> - Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale**

Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a)<sup>3)</sup> persoanele fizice rezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte; [...]

**Art. 296<sup>4)</sup> - Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale**

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

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

**Art. 296<sup>5)</sup> - Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor**

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(2)<sup>\*)</sup> Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296<sup>15)</sup> și art. 296<sup>16)</sup> lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art. 296<sup>17)</sup> alin. (6).

(3) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art. 296<sup>15)</sup>.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională.

**Art. 296<sup>18)</sup> - Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale**

(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, precum și entitățile prevăzute la art. 296<sup>3</sup> lit. f) și g) au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale obligatorii. [...]

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a<sup>1</sup>) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator; [...]

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;

b<sup>2</sup>) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

c) 0,85% pentru contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d<sup>1</sup>) 0,5% pentru contribuția individuală;

d<sup>2</sup>) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

- Hotărârea Guvernului nr.1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și deplasării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului

**Art. 26** - (1) Persoana trimisă în delegare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă și în care nu se poate înapoia la sfârșitul zilei de lucru are dreptul la decontarea cheltuielilor de cazare efectuate, pe baza documentelor justificative, în cazul cazării în structurile de primire turistice, pentru o cameră cu pat individual sau, în cazul în care unitatea nu dispune de o astfel de cameră, pentru o cameră cu două paturi, a căror clasificare este de maximum 3 stele sau flori.

(2) În cazul în care cazarea s-a făcut într-o structură de primire turistică de confort superior celei de 3 stele, se decontează numai 50% din tariful de cazare perceput. [...]

**Art. 46** - Persoana trimisă în delegare sau detașare este obligată să obțină pe ordinul de serviciu, de la unitatea la care se deplasează, viza și ștampila conducătorului unității sau înlocuitorului acestuia, indicând data și ora sosirii și a plecării. [...]"

\* Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

## **1. Referitor la impozitul pe salarii în sumă de ..... lei și accesoriile aferente în sumă de ..... lei**

În fapt, în perioada verificată, societatea a decontat unor salariați sume reprezentând diurnă, care au depășit limita legală, sume reprezentând diurnă în baza unor ordine de deplasare care nu sunt întocmite conform prevederilor legale.

De asemenea, societatea a decontat unor salariați sume reprezentând masa servită și diverse țigări, băuturi, sume reprezentând cazare fără a prezenta documente justificative precum și sume reprezentând cazarea care au depășit limita de 3 stele a tarifelor practicate în structurile de primire turistice.

Organele de inspecție fiscală au încadrat sumele decontate salariaților drept avantaje bănești și au recalculat veniturile din salarii stabilind pe perioada supusă verificării un impozit pe salarii suplimentar în sumă de ..... lei aferent unei baze suplimentare în cuantum de ..... lei, potrivit prevederilor art.55 alin.(2), lit.i) și k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal actualizată și art.26 alin.(1) și (2) și art.46 din H.G. nr.4860/2006 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.

Potrivit prevederilor legale, pentru veniturile din salarii se datorează bugetului de stat un impozit în procent de 16%.

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară 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, fiind asimilate salariilor în vederea impunerii, orice avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor din categoria acestora făcând parte, diurna acordată salariaților peste limita legală de 32,50 lei/zi precum și masa servită și cazarea care a depășit limita de 3 stele a tarifelor practicate în structurile de primire turistice.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele :

- referitor la sumele decontate unor salariați reprezentând diurna care a depășit limita de 32,5 lei/zi, respectiv 2,5 ori nivelul legal, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală

au procedat conform art.55 alin.(2), lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și au inclus în categoria veniturilor salariale diurna acordată salariaților peste limita legală ;

- referitor la sumele decontate salariaților reprezentând diurna în baza ordinelor de deplasare, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală su asimilat sumele decontate salariaților ca fiind venituri salariale, în condițiile în care ordinele de deplasare anexate deconturile de cheltuieli nu sunt întocmite conform prevederilor H.G. nr.1860/2006,nu îndeplinesc calitatea de document justificativ ;

- referitor la sumele decontate salariaților reprezentând cazare fără a prezenta ordin de deplasare sau alte documente care să justifice necesitatea cazării, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au inclus în categoria veniturilor salariale cazarea decontată salariaților pentru care nu au fost prezentate ordine de deplasare sau alte documente justificative care să justifice necesitatea cazării,conform art.46 din H.G. nr.1860/2006, precum și sumele reprezentând cazarea care au depășit limita de 3 stele a tarifelor practicate în structurile de primire turistice, conform art.26 alin.(1) și (2) din același act normativ ;

- referitor la sumele decontate salariaților reprezentând masa servită și diverse băuturi sau țigări, în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat în categoria veniturilor salariale aceste sume conform art.55 alin.(2), lit.l) și k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

\* *Susținerea din contestație referitor la ordinele de deplasare, potrivit căreia : „O asemenea apreciere este însă eronată, având în vedere că ordinele de deplasare erau însoțite și probate de alte documente: bonuri fiscale, facturi, etc”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, persoana trimisă în delegare sau detașare este obligată să întocmească ordinul de serviciu conform art.46 din H.G. 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.*

Urmare celor de mai sus și având în vedere că societatea nu aduce în susținere argumente susținute cu documente justificative din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală, față de cea constatată de organele de inspecție fiscală se reține că societatea datorează impozit pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă de ..... lei.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozit pe veniturile din salarii stabilit suplimentar în sumă de ..... lei, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de ..... lei (..... lei dobânzi/majorări de întârziere + ..... lei penalități de întârziere), calculate în baza prevederilor art. 119, art.120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată și conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”.

## **2. Referitor la contribuțiile la asigurările sociale și fondurile speciale în sumă totală de ..... lei și accesorii în sumă de ..... lei**

În fapt, organele de inspecție fiscală au încadrat sumele decontate salariaților drept avantaje bănești și au recalculat veniturile din salarii stabilind pe perioada supusă verificării un impozit pe salarii suplimentar în sumă de ..... lei aferent unei baze suplimentare în cuantum de ..... lei, aferent căreia au calculat următoarele obligații fiscale suplimentare :

- ..... lei contribuție de asigurări sociale datorate de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ..... lei contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;



- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ;
- ..... lei contribuții pentru concedii și indemnizații ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații ;
- ..... lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

Față de prevederile legal, mai sus citate, se reține că angajatorii au obligația de a calcula contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială prin aplicarea cotelor legale la valoarea fondului de salarii brute realizate lunar de salariați iar angajații datorează contribuții sociale prin aplicarea cotelor legale asupra unei baze lunare de calcul constituită din salariile individuale brute, realizate lunar, inclusiv sporurile și adaosurile, reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă, respectiv asupra veniturilor brute de natura drepturilor salariale realizate lunar de angajat, asigurat.

Prin urmare, având în vedere că, sumele decontate salariaților în perioada verificată reprezintă avantaje de natură salarială aferent acestora, se datorează contribuții la bugetul asigurărilor sociale și la fondurile speciale.

Astfel, în baza prevederilor legale aplicabile în speța supusă soluționării și coroborat cu constatările prezentate mai sus la pct. 1. din decizie, rezultă că în mod legal au fost stabilite contribuțiile sociale aferente veniturilor de natură salarială datorată de S.C. .... S.R.L. în sumă totală de ..... lei , cît și accesorii aferente în sumă totală de ..... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru aceste sume.**

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. .... S.R.L** din Comuna ....., **județul .....**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr. F-GR .....* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Giurgiu, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei impozit pe veniturile din salarii ;
- ..... lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii ;
- ..... lei contribuție de asigurări sociale datorate de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorate de angajator ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ..... lei contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați ;

- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurări de sănătate reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj datorată de angajator ;
- ..... lei contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați ;
- ..... lei contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ;
- ..... lei contribuții pentru concedii și indemnizații ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații ;
- ..... lei contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ;
- ..... lei accesorii aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**