



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara**  
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor



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. 867 / 299 / 29.06.2015**

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală ..., cu adresa nr. ... / ...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr...., reprezentată prin cabinet de avocat ...

Contestația a fost înregistrată la AJFP ... – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ... / ...2015.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală ... / ... 2015, și vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.
- ... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de

- asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei cabinetului de avocat ... și semnătura dnei. avocat ..., în calitate reprezentant al SC X SRL din ..., la

dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr. ... din ...2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. ... /...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportul de inspecție fiscală nr. ... /...2015, a fost transmisă către petentă în data de ...2015, potrivit celor menționate pe ultima pagina din decizia de impunere, aspect confirmat cu semnătura dl. X, în calitate de administrator și ștampilei societății SC X SRL.

- Contestația formulată de SC X SRL, prin cabinet de avocat ..., a fost înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ... / ...2015.

În consecință, constatând că în speță sunt întrunite prevederile titlului IX din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile exprese ale OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulată de SC X SRL din ....

I. SC X SRL din ..., solicită admiterea contestației, având în vedere următoarele motive:

**I.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și accesoriile aferente impozitului pe profit, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

**I.1.1. Referitor la cheltuielile de cazare a salariaților petentei trimiși pentru formare profesională la ... GmbH din Germania;**

Petenta arată că organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a cheltuielilor de cazare a salariaților trimiși la pregătire profesională la ... GmbH Germania, pe motivul că nu ar deține documente justificative prevăzute de lege care să facă dovada operațiunii de cazare în Germania.

În fapt, petenta susține că inspecția fiscală nu a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Susținerea organului de control este neîntemeiată și nelegală, întrucât societatea susține că deține documente care fac dovada deplasării salariaților la stagiile de pregătire profesională în Germania, a duratei șederii fiecărui salariat. Petenta susține că deține documente emise de autoritățile germane competente în relațiile de muncă și pregătire profesională care fac dovada deplină a faptului că pregătirea profesională a fost efectiv prestată, precum și a duratei acesteia. De asemenea, deține și a prezentat organelor de inspecție fiscală, convenția încheiată de

societatea cu o persoană fizică din Germania care deține spații de cazare, prin care s-a convenit să se pună la dispoziția angajaților petentei, pe perioada șederii în Germania, de spații de cazare la un preț care nu depășește ... de euro/persoană/noapte. S-a procedat în acest fel pentru a se putea negocia un preț mult mai convenabil decât cel oferit de alte unități de cazare.

Cheltuielile de cazare în Germania ale angajaților petentei, din perioadele de participare la pregătirea profesională, sunt înregistrate în contabilitate în baza deconturilor de deplasare întocmite de fiecare angajat, în care sunt menționate expres numărul zilelor de deplasare și costul ocazionat de cazarea salariatului. Astfel, înregistrarea cheltuielilor de cazare ale angajaților pe perioadele de formare profesională în Germania au fost înregistrate în contabilitate în baza unor documente justificative, cu respectarea prevederilor legale incidente în speță, însă organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste înscrisuri puse la dispoziție, petenta arătând că a anexat la contestație documente justificative ale deplasării și ale plății cheltuielilor de cazare.

Petenta invocă faptul că potrivit prevederilor art.194 alin.(2) și ale art.197 alin.(1) din Codul muncii în cazul în care participarea la cursurile sau stagiile de formare profesională este inițiată de angajator, toate cheltuielile ocazionate de această participare sunt suportate de către acesta. Cheltuielile cu cazarea angajaților trimiși în străinătate la formare profesională sunt reglementate în HG nr.518/1995, astfel:

*“ART.5 (1) Personalului trimis în străinătate în condițiile prezentei hotărâri i se acordă:*

*A. În străinătate: (...)*

*b) o sumă zilnică în valută, denumită în continuare plafon de cazare, în limita căreia personalul trebuie să-și acopere cheltuielile de cazare.*

*ART. 9*

*(1) Plafonul de cazare se acordă în raport cu categoria de diurnă în care se încadrează personalul, la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea, potrivit anexei. (...)*

*(3) În situația în care cazarea nu poate fi asigurată la unități hoteliere sau altele asemenea, personalul poate să închirieze și locuințe, însă cu plata unei sume în limita a 75% din plafonul de cazare.*

*ART. 12*

*(3) În situația în care în unele țări, potrivit practicii existente pe plan local, nu se eliberează documente sau acestea sunt reținute de către autorități, sumele cheltuite se justifică pe bază de declarație dată pe propria răspundere.”*

Petenta arată că potrivit Anexei la HG nr.518/1995 plafonul de cazare pentru Germania este de 150 euro/zi. Aplicând procentul de 75% din sumă de 150 euro rezultă o sumă deductibilă pentru cazare în cuantum de 112,5 euro/zi de cazare în condiții de locuință închiriată.

Față de faptul că salariații au plătit cazare de ... sau ... euro/zi/persoană, raportat la prevederile legale mai sus menționate, este evident că sumele achitate pentru cazarea salariaților în Germania se încadrează în nivelul de deductibilitate

admis de lege. De asemenea, petenta precizează că la unitatea de cazare nu au fost emise documente justificative pentru prețul plătit pentru cazare, dar raportat la prevederile art.12 alin.3 din HG nr. 518/1995 mai sus citat sumele se pot justifica și cu ordinul de deplasare semnat de către angajat.

În drept, petenta invocă prevederile legale din Codul muncii și din HG nr.518/1995, art.105 alin.(1) din Codul procedură fiscală, art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere starea de fapt mai sus menționată raportat la prevederile legale citate, petenta apreciază că organul fiscal, în mod greșit, a stabilit în sarcina petentei impozit pe profit și accesorii aferente acestuia, pentru sumele achitate de petenta pentru cazarea în Germania a angajaților săi pe perioada de formare profesională.

### **I.1.2. Referitor la cheltuielile înregistrate în baza contractului de prestări servicii având ca obiect asigurarea calității produselor;**

Referitor la cheltuielile rezultate din facturile emise de ... GmbH Germania, în baza contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011, având ca obiect asigurarea calității produselor, petenta susține că inspecția fiscală nu a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Nici unul dintre motivele de fapt invocate de organul de inspecție fiscală, nu sunt temeinice și legale. Se face o gravă confuzie între activitatea de administrare a unei societăți comerciale și o activitate de execuție efectivă, astfel cum este activitatea de asigurare a calității produselor.

Potrivit prevederilor art.70 din Legea nr.31/1990, republicată: *“Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.”*

Conform prevederilor art.72 din Legea nr.31/1990: *“Obligațiile și răspunderea administratorilor sunt reglementate de dispozițiile referitoare la mandat și de cele special prevăzute în această lege.”*

Astfel, administratorul are posibilitatea de a acționa în voie, pentru realizarea obiectului de activitate al societății, respectiv pentru atingerea scopului pentru care societatea a fost constituită. Potrivit prevederilor Legii nr.31/1990 acest scop este săvârșirea de acte sau fapte de comerț, desfășurarea de activități cu scop lucrativ, potrivit unui cod CAEN. Voința socială este adusă la îndeplinire prin actele și faptele persoanelor investite prin actul constitutiv. Administrarea societății înseamnă a îndeplini toate operațiunile de gestiune necesare atingerii scopului social. Administratorii sunt persoanele care trebuie să realizeze conducerea operativă a societății, este îndreptățit să hotărască când și în ce mod să ia o decizie privind realizarea obiectului de activitate, fără să aștepte momentul aprobării de către adunarea generală.

Așa cum reiese și din prevederile legale mai sus citate, petenta susține că raportul juridic dintre administrator și societate este un contract de mandat comercial. În ce privește conținutul acestui mandat, obligațiile administratorului rezultă din împuternicirea dată de către asociați, concretizată în actul constitutiv al societății. Fiind un mandatar, administratorul este revocabil, prin voința asociaților.

Pe de altă parte, asigurarea calității produselor realizate în societate reprezintă un act de execuție și nu unul de conducere. Organul fiscal în mod greșit a circumscris activitatea de verificare a calității produselor cu atribuțiile administratorului, care sunt reglementate de actul constitutiv și de Legea nr.31/1990 și nu de un contract de prestări de servicii ca și cel a cărui valabilitate se contestă de organul fiscal.

Faptul că, în speța de față, administratorul și persoana desemnată cu verificarea calității produselor este aceeași persoană nu trebuie să conducă la ideea că activitatea de administrare este identică cu activitatea de execuție.

Dl. X a fost calificat pentru activitatea de verificare a calității produselor, participând în Germania la un curs organizat de Școala Superioară de arte și meserii R... - cu tematica "Managementul calității", la care a fost instruit cu privire la asigurarea calității produselor, sisteme de management al calității conform standardelor de calitate și instrumente pentru îmbunătățirea calității. Acest curs a fost achitat de ... GmbH Germania, la care Dl. X avea calitatea de angajat.

Activitatea de control a calității produselor a fost desfășurată tocmai în scopul realizării de operațiuni impozabile de către petentă, fiind efectuată pentru ca marfa societății să corespundă din punct de vedere calitativ pentru a putea fi vândută și a fi încasate venituri impozabile.

Cerințele organului de inspecție fiscală exced prevederilor pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal, în condițiile în care serviciile respective reprezintă lucrări de control a calității produselor fabricate de petentă și livrate către beneficiar.

Lucrările executate au un scop economic și un conținut economic bine precizat, fiind destinate desfășurării în condiții optime a activității pentru care petenta este autorizată, motiv pentru care consideră ca fiind injustă și neîntemeiată neluarea în considerare a contractului de prestări servicii încheiat de petentă cu societatea germană.

În drept, petenta invocă prevederile art.105 alin.(1) din Codul procedură fiscală, art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) din Codul fiscal și pct.12 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere starea de fapt mai sus menționată raportat la prevederile legale citate, petenta apreciază că organul fiscal în mod greșit a stabilit în sarcina petentei impozit pe profit și accesorii aferente acestuia, pentru sumele achitate de petentă către societatea din Germania pentru serviciile de asigurare a calității produselor fabricate de petentă.

**I.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și accesoriiile aferente TVA, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, petenta arată că inspecția fiscală nu a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, susținând că motivele de fapt invocate de organul de inspecție fiscală, nu sunt temeinice și legale.

La data de ...12.2011 între petentă, în calitate de beneficiar și ... GmbH Germania, în calitate de prestator, s-a încheiat contractul de prestări servicii având ca obiect asigurarea calității produselor, fiind stabilit un onorariu lunar în cuantum de ... euro. Cele două părți contractante au respectat prevederile contractuale, ... GmbH Germania și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contract, delegând în acest sens pe Dl. X la sediul petentei în vederea efectuării controlului calității produselor realizate de societate.

Petenta menționează că dl. X avea calitatea de angajat al societății germane, acesta fiind calificat pentru activitatea de verificare a calității produselor, participând în Germania la un curs organizat de Școala Superioară de arte și meserii R... - cu tematica "Managementul calității", la care a fost instruit cu privire la asigurarea calității produselor, sisteme de management al calității conform standardelor de calitate și instrumente pentru îmbunătățirea calității.

În urma serviciilor de control al calității produselor petentei societatea a vândut produse fabricate, fiind evident că serviciile prestate de firma germană au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Organele de inspecție fiscală au refuzat să țină seama de documentele prezentate și de activitatea efectiv desfășurată de societatea germană în favoarea petentei. Petenta apreciază că organul fiscal face o gravă confuzie între activitatea de administrare a unei societăți comerciale și o activitate de execuție efectivă, astfel cum este activitatea de asigurare a calității produselor.

Conform prevederilor art.70 din Legea nr.31/1990, republicată: "*Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.*".

Potrivit prevederilor art.72 din Legea nr.31/1990: "*Obligațiile și răspunderea administratorilor sunt reglementate de dispozițiile referitoare la mandat și de cele special prevăzute în această lege.*"

Astfel, administratorul are posibilitatea de a acționa în voie, pentru realizarea obiectului de activitate al societății, respectiv pentru atingerea scopului pentru care societatea a fost constituită. Potrivit prevederilor Legii 31/1990 acest scop este săvârșirea de acte sau fapte de comerț, desfășurarea de activități cu scop lucrativ, potrivit unui cod CAEN. Voința socială este adusă la îndeplinire prin actele și faptele persoanelor investite prin actul constitutiv. Administrarea societății înseamnă a îndeplini toate operațiunile de gestiune necesare atingerii scopului social. Administratorii sunt persoanele care trebuie să realizeze conducerea operativă a societății, este îndreptățit să hotărască când și în ce mod să ia o decizie privind

realizarea obiectului de activitate, rară să aștepte momentul aprobării de către adunarea generală.

Raportul juridic dintre administrator și societate este un contract de mandat comercial. În ce privește conținutul acestui mandat, obligațiile administratorului rezultă din împuternicirea dată de către asociați, concretizată în actul constitutiv al societății. Fiind un mandatar, administratorul este revocabil, prin voința asociaților.

Asigurarea calității produselor realizate în societate reprezintă un act de execuție și nu unul de conducere. Organul fiscal în mod greșit a circumscris activitatea de verificare a calității produselor cu atribuțiile administratorului, care sunt reglementate de actul constitutiv și de Legea nr.31/1990 și nu de un contract de prestări de servicii ca și cel a cărui valabilitate se contestă de organul fiscal.

Faptul că administratorul și persoana desemnată cu verificarea calității produselor este aceeași persoană nu trebuie să conducă la ideea că activitatea de administrare poate fi confundată cu activitatea de execuție.

Activitatea de control a calității produselor a fost desfășurată tocmai în scopul realizării de operațiuni taxabile de către petentă, fiind efectuată pentru ca marfa societății să corespundă din punct de vedere calitativ pentru a putea fi vândută și a fi încasate venituri impozabile.

Lucrările executate au un scop economic și un conținut economic bine precizat, fiind destinate desfășurării în condiții optime a activității pentru care societatea este autorizată, motiv pentru care petenta consideră ca fiind injustă și neîntemeiată neluarea în considerare a contractului de prestări servicii încheiat de petenta cu societatea germană.

Petenta invocă prevederile art.105 alin.(1) din Codul procedură fiscală: *“Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”*, apreciind că organul de inspecție fiscală, prin comportamentul adoptat, nu a luat în considerare prevederile legale mai sus citate, refuzând să examineze toate stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Societatea germană a prestat efectiv servicii în favoarea petentei, societatea facturând costul acestor servicii lunar, conform prevederilor contractuale acceptate de ambele părți, iar contravaloarea acestor servicii au fost achitate de petenta prin virament bancar.

Serviciile efectuate de societatea germană în favoarea petentei au un scop economic și un conținut economic bine precizat, și sunt destinate desfășurării în condiții optime a activității societății, serviciile contribuind la realizarea obiectului de activitate al petentei și fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Acest aspect este dovedit și de facturile emise de petentă către beneficiarii bunurilor fabricate, iar petenta a aplicat prevederile legale referitoare la tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată.

În activitatea petentei au fost respectate prevederile codului fiscal referitoare la regimul taxei pe valoarea adăugată, respectiv:

- art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal:



*“Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

- art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5).”*

Petenta susține că a efectuat toate activitățile economice cu respectarea prevederilor legale mai sus citate, fiind dedusă TVA aferentă achizițiilor destinate realizării unor operațiuni taxabile, așa cum a prezentat pe larg în cuprinsul prezentei contestații și că deține toate documentele prevăzute de actele normative pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA.

**I.3. Referitor la impozitul pe veniturile salariale și contribuțiile aferente veniturilor din salarii în sumă totală de ... lei și accesoriiile aferente acestora, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de ... lei și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei;**

Referitor la impozitul pe salarii și a contribuțiilor aferente veniturilor din salarii calculate de organul de control ca urmare a asimilării diurnei acordate salariaților petentei trimiși pentru formare profesională la ... GmbH Germania, ca venit salarial, petenta contestă în totalitate sumele stabilite suplimentar și accesoriiile acestora.

Petenta arată că organul de inspecție fiscală a reconsiderat diurna acordată salariaților trimiși la pregătire profesională la ... GmbH Germania, asimilând sumele acordate ca diurnă ca fiind venituri de natură salarială, calculându-se impozit pe salarii și contribuțiile datorate pentru această categorie de venituri.

În fapt, petenta susține că inspecția fiscală nu a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, susținerea organului de control este neîntemeiată și nelegală, întrucât societatea deține documente care fac dovada deplasării salariaților la stagiile de pregătire profesională în Germania, a duratei șederii fiecărui salariat. Deține documente emise de autoritățile germane competente în relațiile de muncă și pregătire profesională care fac dovada deplină a faptului că pregătirea profesională a fost efectiv prestată, precum și a duratei acesteia.

Diurna acordată angajaților petentei, pentru perioadele de participare la pregătirea profesională, sunt înregistrate în contabilitate în baza deconturilor de deplasare întocmite de fiecare angajat, în care sunt menționate expres numărul zilelor de deplasare și diurna aferentă. Astfel, diurna acordată angajaților pe perioadele de formare profesională în Germania a fost înregistrată în contabilitate în baza unor documente justificative, cu respectarea prevederilor legale incidente în speță, însă

organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste înscrisuri puse la dispoziție.

Potrivit prevederilor art.194 alin.(2) și ale art.197 alin.(1) din Codul muncii în cazul în care participarea la cursurile sau stagiile de formare profesională este inițiată de angajator, toate cheltuielile ocazionate de această participare sunt suportate de către acesta. De asemenea, art.44 alin.(2) din Codul muncii prevede expres că salariatul are dreptul la plata unei indemnizații de delegare (diurnă) acordată în condițiile legii.

Cheltuielile cu diurna angajaților trimiși în străinătate la formare profesională sunt reglementate în HG nr.518/1995, astfel:

*“ART.1 Prevederile prezentei hotărâri se aplică personalului trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar reprezentând:*

*d) cursuri și stagii de practică și specializare sau perfecționare, inclusiv participarea elevilor, studenților și cadrelor didactice însoțitoare la olimpiade și concursuri în domeniul învățământului;*

*ART.5 (1) Personalului trimis în străinătate în condițiile prezentei hotărâri i se acordă:*

*A. În străinătate: (...)*

*a) o indemnizație zilnică în valută, denumită în continuare diurnă, în vederea acoperirii cheltuielilor de hrană, a celor mărunte uzuale, precum și a costului transportului în interiorul localității în care își desfășoară activitatea;*

*ART. 7*

*(1) Diurna în valută se diferențiază pe două categorii și se acordă la nivelul prevăzut pentru fiecare țară în care are loc deplasarea, potrivit anexei...”*

Potrivit Anexei la HG nr.518/1995 plafonul de diurnă pentru Germania este de 35 euro/zi. Petenta arată că salariații au beneficiat de diurnă în cunșum de 35 euro/zi/persoană, iar raportat la prevederile legale mai sus menționate, este evident că sumele achitate pentru diurna salariaților în Germania se încadrează în nivelul de deductibilitate admis de lege.

Prin documentele deținute de societatea și prezentate organelor de inspecție fiscală, petenta susține că a făcut dovada realității deplasării angajaților săi la pregătire profesională în Germania, precum și dovada plății diurnei pentru perioada deplasării salariaților în străinătate. Având în vedere starea de fapt, raportat la prevederile legale mai sus citate, petenta apreciază că acordarea diurnei a fost efectuată cu respectarea tuturor prevederilor legale incidente în speță, susținând că organul fiscal în mod greșit a stabilit în sarcina petentei impozit pe salarii, contribuții aferente veniturilor de natură salarială și accesorii aferente acestora pentru sumele achitate de petenta cu titlu de diurnă acordată angajaților săi pe perioada de formare profesională efectuată în Germania.

Pentru motivele de fapt și de drept invocate, petenta solicită admiterea contestației, anularea deciziei de impunere contestată și a măsurilor dispuse și exonerarea de la plata sumelor stabilite prin aceasta.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... /...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportul de inspecție fiscală nr. ... /...2015, au consemnat următoarele:

**II.1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și accesoriile aferente impozitului pe profit, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

**II.1.1. Referitor la cheltuielile de cazare a salariaților petentei trimiși pentru formare profesională la ... GmbH din Germania;**

În fapt, organele de inspecție fiscală, din analiza evidenței contabile a societății au constatat faptul că aceasta plătește salariaților săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, diverse sume de bani pentru cazarea acestora, sumele fiind în cuantum de ... euro sau ... euro pe zi de cazare, nedepășind plafoanele prevăzute la art.9 alin.(3) din HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu privire la cuantumul sumelor acordate pentru cazare salariaților în situația când aceștia nu prezintă documente justificative pentru serviciile de cazare.

Organele de inspecție fiscală au menționat că societatea verificată a prezentat pentru a dovedi cuantumul sumelor plătite pentru cazarea salariaților săi, documentul Ordin de deplasare (Delegație) cod 14-5-4 întocmit conform prevederilor anexei 2, grupa V din OMF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Din analiza documentelor justificative ale societății se constata faptul că pentru înregistrarea în contabilitatea a cheltuielilor cu cazarea salariaților trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, societatea nu deține niciun document justificativ emis pe numele societății sau pe a salariatului societății, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii de cazare, fapt ce rezultă și din Nota Explicativă din data de 23.02.2015, dată de dl. X, având calitatea de administrator a SC X SRL.

Conform prevederilor anexei 2, grupa V din OMF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, documentul Ordin de deplasare (Delegație) cod 14-5-4 - servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;
  - document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;
  - document pentru stabilirea diferentelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
  - document justificativ de înregistrare în contabilitate,
- rezultând astfel faptul că documentul Ordin de deplasare este un document de decontare a unor cheltuieli, nu de înregistrare a cheltuielilor.

Potrivit prevederilor art.9 alin.(3) din Hotărârea nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, în situația în care cazarea nu poate fi asigurată la unități hoteliere sau altele asemenea, personalul poate să închirieze și locuințe, însă cu plata unei sume în limita a 75% din plafonul de cazare, de unde rezultă faptul că și pentru cazarea personalului trimis în străinătate, a cărei decontare se face conform prevederilor menționate anterior, trebuie să existe un document justificativ care să facă dovada închirierii de locuințe, respectiv un contract de închiriere sau alt înscris întocmit în acest sens.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, art.17, art.19 alin.(1), art.21 alin.(2) lit.e) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că cheltuielile de cazare sunt deductibile la determinarea profitului impozabil numai dacă au la baza documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii de cazare.

Ca urmare a celor prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au considerat, cheltuielile cu cazarea salariaților trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, înregistrate în evidența contabilă, fără a avea documente justificative întocmite în acest sens, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv au ținut cont de acestea la recalcularea masei profitului impozabil aferent perioadei verificate.

### **II.1.2. Referitor la cheltuielile înregistrate în baza contractului de prestări servicii având ca obiect asigurarea calității produselor;**

În fapt, organele de inspecție fiscală, din analiza evidenței contabile a societății, au constatat faptul că a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea facturilor fiscale emise de ... GmbH, cu sediu în Germania, str. ..., nr...., ... ..l, având ... .., conform contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL. Pe durata derulării acestor servicii administrator al SC X SRL este dl. X cetățean german. Conform actului constitutiv al societății atribuțiile acestuia în cadrul SC X SRL sunt definite ca fiind: „*la latitudinea persoanei să exercite orice tip de activitate pentru desfășurarea activității societății*”.

De asemenea conform contractului de delegare nr.... / ... .12.2009 încheiat între ... GmbH și salariatul acesteia dl. X (administrator al SC X SRL) și a actului adițional la contractul nr.... / ... .12.2009: „*începând din data de ... salariatul va avea atribuții de asigurare a calității produselor realizate la SC X SRL*”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că administratorul SC X SRL, dl. X, putea să realizeze serviciile prevăzute în contractul de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca

obiect asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, fără a exista acest contract, doar ținând cont de atribuțiile care le avea în calitate de administrator conform actului constitutiv la SC X SRL, respectiv: „*să exercite orice tip de activitate pentru desfășurarea activității societății*”.

Analizând necesitatea efectuării operațiunilor economice reflectate în facturile emise de ... GmbH pentru serviciile realizate de dl. X, în calitate de salariat al ... GmbH, constând în asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, organele de control au considerat că societatea verificată nu justifică necesitatea unor astfel de servicii pentru scopul activității desfășurate, deoarece serviciile de asigurare a calității facturate de ... GmbH au fost prestate așa cum s-a arătat anterior prin dl. X, care putea să le presteze în calitate de administrator al firmei SC X SRL din România, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.17, art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a celor prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile înregistrate în contabilitate, pentru care X SRL nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, reprezentând cheltuieli cu asigurarea calității produselor realizate de SC X SRL de către ... GmbH prin dl. X, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv au ținut cont de acestea la recalcularea masei profitului impozabil.

Ținând cont de cele prezentate anterior, la pct.II.1.1. și II.1.2., organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada supusă verificării, astfel:

- **pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010**, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că societatea înregistrează cheltuieli de cazare a salariaților pentru care nu prezintă document justificativ, în cuantum de ... lei, acestea fiind evidențiate în contabilitate în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și în contul 665 “Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, față de profitul impozabil calculat de societate în sumă de ... lei pentru care societatea a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei. Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei.

Având în vedere faptul că societatea verificată în perioada 01.01.2010 - 30.09.2010, datorează, în situația în care obligația de plată în ceea ce privește impozitul pe profit este mai mică decât impozitul minim datorat, respectiv decât suma

de ... lei pe trimestru, impozit minim, calculat în conformitate prevederile art.18 alin.(2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 și întrucât aceasta își calculează un impozit minim pentru aceasta perioadă în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală nu au mai stabilit nici un impozit suplimentar în acest sens;

- **pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta plătește salariațiilor săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, diverse sume de bani pentru cazarea acestora, în sumă de ... lei, înregistrate în evidența contabilă, fără a avea documente justificative întocmite în acest sens.

Ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, față de profitul impozabil calculat de societate în sumă de ... lei pentru care societatea a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei, diferența de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent perioadei 01.10.2010 - 31.12.2010.

- **pentru anul 2011**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea înregistrează cheltuieli de cazare a salariaților pentru care nu prezintă document justificativ, în cuantum de ... lei, acestea fiind evidențiate în contabilitate în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și în contul 665 “Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”.

Ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2011, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, față de profitul impozabil calculat de societate în sumă de ... lei pentru care societatea a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei. Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei, diferența de ... lei reprezintă impozit pe profit suplimentar aferent anului 2011.

- **pentru anul 2012**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată a efectuat cheltuieli cu cazarea salariaților trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania în sumă de ... lei, înregistrate în evidența contabilă fără a avea documente justificative întocmite în acest sens.

De asemenea, tot în anul 2012, au constatat că SC X SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de ... lei, în baza facturilor fiscale emise de ... GmbH cu sediu în Germania, conform contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate SC X SRL.

Ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anul 2012, față de pierdere fiscală calculată de societate în sumă de ... lei, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei (... lei + ... lei - ... lei).

Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei și reprezintă impozit pe profit suplimentar aferent anului 2012.

- **pentru anul 2013**, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea înregistrează cheltuieli de cazare a salariaților pentru care nu prezintă document justificativ, în cuantum de ... lei, acestea fiind evidențiate în contabilitate în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și în contul 665 “Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”, organele de inspecție fiscală au considerat, cheltuielile cu cazarea salariaților săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, în sumă de ... lei, înregistrate în evidența contabilă fără a avea documente justificative întocmite în acest sens, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

De asemenea, tot în anul 2013, au constatat că SC X SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de ... lei, în baza facturilor fiscale emise de ... GmbH cu sediu în Germania, conform contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate SC X SRL.

Ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2013, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, față de profitul impozabil calculat de societate în sumă de ... lei (calculat după recuperarea pierderii din anul 2012) pentru care societatea a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei, diferența de ... lei (... lei - ... lei) reprezintă impozit pe profit suplimentar aferent anului 2013.

În consecință, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2013 au calculat un impozit pe profit stabilit suplimentar, în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), astfel:

- Pentru trim. IV 2010 în sumă de ... lei;
- Pentru anul 2011 în sumă de ... lei;
- Pentru anul 2012 în sumă de ... lei;
- Pentru anul 2013 în sumă de ... lei.

De asemenea pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în perioada 01.01.2010 – 31.12.2013, în suma totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit, pentru perioada 26.04.2011 – 04.03.2015, astfel:

- pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (anul fiscal 2010 în sumă de ... lei + anul fiscal 2011 în sumă de ... lei + anul fiscal 2012 în sumă de ... lei + anul fiscal 2013 în sumă de ... lei) au fost încălcate prevederile art.34 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de control procedând la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere în temeiul prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003, republicată. Dobânzile/ majorările de întârziere în sumă totală de ... lei au fost calculate pentru perioada 26.04.2011 – 04.03.2015.

- pentru neplata la termen a impozitului pe profit în sumă de ... lei, stabilit pentru perioada 01.01.2010 - 31.05.2013, organele de inspecție fiscală au procedat la

calcularea penalităților de întârziere, în cotă de 15%, pentru perioada 26.04.2011 – 04.03.2015, în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2010 - 31.05.2013.

- pentru neplata la termen a debitele suplimentare, în ceea ce privește impozitul pe profit, stabilite pentru perioada 01.06.2013 - 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea penalităților de întârziere de 0,02% pe zi pentru perioada 26.07.2013 – 04.03.2015, în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările, aplicabile în perioada 01.07.2013 - 04.03.2015.

## **II.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și accesoriile aferente TVA, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de ... lei, în baza facturilor fiscale emise de ... GmbH cu sediu în Germania, str. ..., nr...., ... ..l, având ... .., conform contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate SC X SRL. Valoarea acestor servicii în perioada verificată este în cuantum de ... lei, contravaloarea a ... euro.

Pe durata derulării acestor servicii, administrator al SC X SRL este dl. X, cetățean german. Conform actului constitutiv al societății, atribuțiile acestuia în cadrul SC X SRL sunt definite ca fiind: „*la latitudinea persoanei să exercite orice tip de activitate pentru desfășurarea activității societății*”.

De asemenea conform contractului de delegare nr.... / ... .12.2009 încheiat între ... GmbH și salariatul acesteia, dl. X (administrator al SC X SRL) și a actului adițional la contractul nr.... / ... .12.2009: „*începând din ... salariatul va avea atribuții de asigurare a calității produselor realizate la SC X SRL*”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că administratorul SC X SRL, dl. X, putea să realizeze serviciile prevăzute în contractul de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011, având ca obiect asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, fără a exista acest contract, doar ținând cont de atribuțiile care le avea în calitate de administrator conform actului constitutiv la SC X SRL, respectiv: „*să exercite orice tip de activitate pentru desfășurarea activității societății*”.

Organele de inspecție fiscală au precizat că toate serviciile menționate anterior sunt declarate de SC X SRL în declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare (cod 390) și în deconturile de TVA întocmite pentru perioada februarie 2012 – august 2014.

Operațiunile reprezentând prestări servicii sunt realizate către o persoană impozabilă conform prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.133 alin.(2), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1)(2) lit.a), art.146 alin.(1), art.150 alin.(2), art.157 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.13 alin.(13) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a prevederilor legale precizate, pentru serviciile de asigurare a calității produselor realizate la SC X SRL de partenerul ... GmbH, prin dl. X, cetățean german, în baza facturilor emise de aceștia, locul prestării de servicii este locul unde SC X SRL își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv România, beneficiarii serviciilor care au locul în România, conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt obligați la plata TVA conform art.150 alin.(2) din același act normativ.

Pentru achizițiile de servicii menționate anterior, societatea plătește TVA în perioada februarie 2012 – august 2014, prin procedeul taxării inverse, aplicând în acest sens formula contabilă 4426 (TVA deductibilă) = 4427 (TVA colectată) cu suma de ... lei (... lei x 24%), conform art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Analizând necesitatea efectuării operațiunilor economice reflectate în facturile emise de ... GmbH pentru serviciile realizate de dl. X în calitate de salariat al ... GmbH constând în asigurarea a calității produselor realizate la SC X SRL organele de inspecție fiscală au considerat că societatea verificată nu justifică necesitatea acestor servicii ca fiind realizată de dl. X în calitate de salariat al ... GmbH, când acesta putea să realizeze același tip de servicii în calitate de administrator al SC X SRL.

Ca urmare, echipa de inspecție fiscală a considerat că aceste servicii nu pot fi considerate ca fiind în beneficiul SC X SRL.

Datorita faptului că societatea nu poate justifica necesitatea serviciilor facturate către SC X SRL ca fiind în beneficiul acesteia, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă totală de ... lei, conform art.146 alin.(1), coroborat cu art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare. Ca urmare, TVA în sumă de ... lei a fost stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală.

În concluzie pentru întreaga perioadă verificată echipa de inspecție fiscală a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei reprezentând TVA dedusă eronat aferentă prestărilor de servicii facturate către SC X SRL de către ... GmbH Germania, constând în asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, deoarece aceste servicii nu au fost realizate în beneficiul SC X SRL.

De asemenea pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat, la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente, pentru perioada 26.10.2012 – 04.03.2015, astfel:

- pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de dobânzi/majorări de întârziere de la data compensării și ținând cont de TVA din evidența contabilă, de la data de 26.10.2012 până la data de 04.03.2015 inclusiv, în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de penalități de întârziere, de la data compensării și ținând cont de TVA din evidența contabilă, astfel:

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013, ținând cont de faptul că deoarece societatea a beneficiat de rambursare TVA cu control ulterior, pentru neplata TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în cotă de 15%, în sumă de ... lei.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, pentru neplata TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi până la data de 04.03.2015, în sumă de ... lei.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

### **II.3. Referitor la impozitul pe veniturile salariale în sumă de ... lei și accesoriile aferente acestuia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, din analiza evidenței contabile a societății, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta plătește salarii și salarii pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, diverse sume de bani cu titlu de diurnă în sumă de ... lei (anexa nr.19 pg.1-4 la raportul de inspecție fiscală) așa cum rezultă și din Nota Explicativă din data de 23.02.2015, dată de dl. X având calitatea de administrator la SC X SRL (anexa nr. ... la raportul de inspecție fiscală).

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.19 alin.(1), (2) și (3), art.43 alin.(1), art.44 alin.(2), art.192 alin.(1), art.194 alin.(2) și art.196 alin.(1) și (2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală susținând că în cazul formării profesionale, salariatul nu este trimis de angajator să exercite temporar în afara locului său de muncă lucrări sau sarcini corepunzătoare atribuțiilor de serviciu, ci este trimis să fie format profesional. În consecința, perioada în care salariatul beneficiază de formare profesională nu reprezintă o perioadă de delegare, astfel încât nu sunt aplicabile

dispozițiile referitoare la delegare și nu beneficiază de indemnizație de delegare, respectiv de diurnă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.55 alin.(1), art.55 alin.(2) lit.k) și art.55 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate la pct.68 lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.71 și pct.72 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.55 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au menționat și faptul că în speță sunt incidente și prevederile art.6, art.14, art.64 și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) și pct.46 alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prelevanței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil, sau contribuabili.

Art.11 reprezintă transpunerea în fiscalitatea românească a principiului “substance over form”, principiu al contabilității anglo-saxone, consacrat și în dreptul fiscal internațional. Potrivit acestuia, trebuie să se acorde prevalența substanței unei operațiuni, în detrimentul formei sale juridice. În dreptul civil roman există un principiu similar, respectiv acela al intenției reale a părților, indiferent de forma juridică a actului. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

La pct.6.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se arată că în aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.

Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate, echipa de inspecție fiscală consideră că sumele de bani primite de angajați cu ocazia participării salariaților societății verificate la programele de pregătire profesională organizate de ... GmbH în Germania, sunt avantaje în bani acordate salariaților care se includ în venitul din salarii ai respectivilor salariați, care se impozitează conform cap.III din titlul III „Impozitul pe venit” din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În timpul controlului au fost recalulate sumele brute de care au beneficiat salariații, rezultând un cuantum brut în sumă totală ... lei, situație prezentată în anexa nr. ... pg. ... - ... la raportul de inspecție fiscală, luând în considerare faptul că suma de ... lei reprezintă suma netă efectiv primită de salariații care au participat la cursurile de formare profesională.

Astfel a rezultat un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei, calculat pentru diurnele acordate salariaților în cadrul formării profesionale, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul, determinată conform prevederilor art.57 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situație prezentată în anexa nr. ... pg. ... - ... la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, din analiza statelor de salarii, angajații societății au beneficiat de deduceri suplimentare, conform art.56 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situația acestora fiind prezentată în anexa nr. ... pg. ... - ... la raportul de inspecție fiscală.

Conform art.56 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3.000 lei nu se acordă deducerea personală, iar însumând veniturile brute conform statelor de plată ale salariaților care au participat la cursuri de formare profesională cu avantajele primite de aceștia pentru participarea la formarea profesională, s-a depășit suma de 3.000 lei, echipa de inspecție fiscală a considerat că acești salariați nu mai beneficiază de deducere personală, drept pentru care a fost stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei, calculat prin aplicarea cotei de 16 % asupra deducerilor acordate, conform prevederilor art.57 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, situație prezentată în anexa nr. ... pg. ... - ... la raportul de inspecție fiscală.

O situație centralizatoare a impozitului pe veniturile din salarii stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, în sumă totală de ... lei (... lei impozit pe veniturile din salarii calculat pentru diurnele acordate salariaților în cadrul formării profesionale și ... lei impozit pe veniturile din salarii aferent deducerilor personale acordate) este prezentată în anexa nr. ... pg. ... - ... la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.58 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, procedând la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere, în temeiul prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003, republicată. Dobânzile/majorările de întârziere, în sumă totală de ... lei au fost calculate pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, conform anexei nr. ... pg.1-3 la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada

01.01.2010 – 31.05.2013, pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de ... lei, stabilit pentru perioada 01.01.2010 – 31.05.2013, au fost calculate penalități de întârziere, în sumă de ... lei, pentru perioada 26.09.2010 – 30.06.2013.

În conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> alin.(1) (2) (3) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.07.2013 – 04.03.2015, pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de ... lei, stabilit perioada 01.06.2013 - 31.12.2014, au fost calculate penalități de întârziere în sumă de ... lei, pentru perioada 01.07.2013 – 04.03.2015.

În concluzie, pentru impozitul pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), modul de calculul fiind prezentat în anexa nr. ... pg. ... - ... la raportul de inspecție fiscală.

#### **II.4. Referitor la contribuțiile aferente veniturilor asimilate veniturilor din salarii în sumă totală de ... lei și accesoriile aferente acestora, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă totală de ... lei și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei;**

În perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală, din analiza evidenței contabile a societății, au constatat faptul că aceasta plătește salariațiilor săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, diverse sume de bani cu titlu de diurnă în sumă de ... lei (anexa nr. ..., pg. ...-... la raportul de inspecție fiscală), așa cum rezultă și din Nota Explicativă din data de 23.02.2015, dată de dl. X având calitatea de administrator la SC X SRL (anexa nr. ... la raportul de inspecție fiscală).

Așa cum s-a menționat detaliat la capitolul „Impozitul pe veniturile din salarii” contravaloarea diurnelor acordate a fost asimilată veniturilor din salarii, fiind supuse impunerii conform art.55 alin.(2) lit.k) și pct.68 lit.a), pct.71 și pct.72 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în timpul controlului au fost recalulate sumele brute de care au beneficiat salariații, rezultând un quantum brut de ... lei, pornind de la suma netă primită de salariații care au beneficiat de cursuri de pregătire profesională în valoare totală de ... lei.

Conform art.296<sup>4</sup> alin.(1) din Codul fiscal, câștigul brut realizat de salariații prevăzuți la art.296<sup>3</sup> lit.a) din Codul fiscal include:

*“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;*

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

Pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precizează faptul că:  
*“Veniturile care se includ în câștigul brut realizat din activități dependente, care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, sunt cele prevăzute la art. 296<sup>4</sup> din Codul fiscal, care se completează cu prevederile pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a titlului III din Codul fiscal, date în aplicarea art. 55 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, mai puțin veniturile asupra cărora nu există obligația plății contribuțiilor sociale potrivit reglementărilor generale și specifice fiecărei contribuții sociale, precum și celor din legislația privind asigurările sociale.”*

Deoarece din considerentele prezentate pe larg de organele de inspecție fiscală la capitolul „Impozitul pe veniturile din salarii” din raportul de inspecție fiscală, sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații care au participat la cursurile de pregătire profesională organizate la ... GmbH Germania au fost reconsiderate de echipa de inspecție fiscală ca fiind asimilate veniturilor din salarii, acestea constituie și venituri care se includ în câștigul brut realizat de salariați și ca urmare constituie baza lunară de calcul pentru contribuția socială datorată de angajator.

Organele de inspecție fiscală au menționat de asemenea faptul că, în speță sunt incidente și prevederile art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze (...) relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”,*

respectiv prevederile art.14 din același act normativ:

*„(1) Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

*(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.*

La art.64 și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

*„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”,*

respectiv:

*„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

La pct.46 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, conform principiului prevalenței economiei asupra juridicului, *“prezentarea*

valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora”, iar la pct.46 alin.(2) se prevede “forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică”.

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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”.*

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prelevanței economice asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil, sau contribuabili.

Articolul 11 reprezintă transpunerea în fiscalitatea românească a principiului “*substance over form*”, principiu al contabilității anglo-saxone, consacrat și în dreptul fiscal internațional. Potrivit acestuia, trebuie să se acorde prevalența substanței unei operațiuni, în detrimentul formei sale juridice. În dreptul civil roman există un principiu similar, respectiv acela al intenției reale a părților, indiferent de forma juridică a actului. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

La pct.6.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se arată că:

*„În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”*

Față de cele reținute mai sus, și având în vedere faptul că SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor legale în vigoare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea acestora astfel:

#### **II.4.1. Referitor la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.24 din Legea nr. 19/2000.

Conform prevederilor art.296<sup>5</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b) din

Codul fiscal și nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților și valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut.

Baza de calcul conform Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, se calculează asupra bazei lunare de calcul, conform art.24, fiind constituită din “*venitul brut realizat lunar*”, prin aplicarea cotei legale în vigoare conform art.18 alin.(3) din Legea nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai sus, având în vedere prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(1), coroborat cu art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de ... lei reprezentând avantaje asimilate veniturilor din salarii și venituri salariale în vederea impunerii, a fost inclusă în baza de calcul a CAS datorată de angajator și s-a aplicat cota de contribuție socială de 20,8 % în perioada 01.01.2010 – 30.09.2014, respectiv 15,8% în perioada 01.10.2014 – 31.12.2014, cota prevăzută la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a<sup>1</sup> din Codul fiscal, determinându-se o contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei, din care pentru suma de ... lei, cota aplicată a fost de 20,8 % și pentru suma de ... lei, cota aplicată a fost de 15,8%

Pentru neplata la termen a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă totală de ... lei, au fost încălcate prevederile art.111 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și prevederile art.296<sup>18</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală procedând la calculul dobânzilor / majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1) și 120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, cuantumul nivelului dobânzilor/majorărilor fiind de 0,05%, 0,04% și 0,03%, situație prezentată în anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013, pentru neplata la termen a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15% în sumă de ... lei, conform anexei nr. ... pg.19-21 la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art. 120<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, pentru neplata la termen a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi până la data de 04.03.2015 în sumă de ... lei, conform anexei nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).



**II.4.2. Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.23 din Legea nr.19/2000.

Față de cele prezentate mai sus, având în vedere prevederile art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u), coroborat cu art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de ... lei reprezintă avantaje asimilate veniturilor din salarii și venituri salariale în vederea impunerii și a fost inclusă în baza de calcul a CAS datorată de angajați, aplicându-se cota de contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, prevăzută la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, determinându-se suplimentar o contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că au fost încălcate prevederile art.111 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu art.296<sup>18</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul dobânzilor/majorări de întârziere în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, cuantumul nivelului dobânzilor/majorărilor fiind de 0,05%, 0,04% și 0,03% (anexa nr. ... pg.4-6 la raportul de inspecție fiscală).

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013, pentru neplata contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15% în sumă de ... lei, conform anexei nr. ... pg.4-6 la raportul de inspecție fiscală.

Conform prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, pentru neplata contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi până la data de 04.03.2015 în sumă de ... lei, conform anexei nr. ... pg.4-6 la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată, pentru neplata la termen a contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați, au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei +... lei).

**II.4.3. Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.258 alin.(1) și alin (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare.

Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în perioada 01.01.2010 - 31.12.2010 se calculează asupra bazei lunare de calcul, care conform art.258 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare, este constituită din totalitatea sumelor utilizate de o persoană fizică și juridică pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor, prin aplicarea cotei legale de 5,2 % prevăzută prin Legea nr.11/2010 privind Legea bugetului de stat.

Conform prevederilor art.296<sup>5</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b) din Codul fiscal, coroborat cu art.11 alin.(1) și art.256<sup>18</sup> alin.(3) lit.b<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, baza de calcul stabilită de societate, a fost majorată cu suma totală de ... lei, reprezentând sume de natură salarială și avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii, fiind stabilită suplimentar o contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală menționat faptul că au fost încălcate prevederile art.111 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și art.296<sup>18</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, procedându-se la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, cuantumul nivelului dobânzilor/majorărilor fiind de 0,05%, 0,04% și 0,03% (anexa nr. ... pg.13–15 la raportul de inspecție fiscală).

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013, pentru neplata contribuției pentru asigurări de

sănătate datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15% în sumă de ... lei (anexa nr. ... pg.13–15 la raportul de inspecție fiscală).

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, pentru neplata contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi până la data de 04.03.2015 în sumă de ... lei, conform anexei nr. ... pg.13–15 la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată, pentru neplata contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

#### **II.4.4. Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.257 alin.1 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, potrivit art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u), coroborat cu art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de calcul stabilită de societate, a fost majorată cu suma totală de ... lei, reprezentând sume de natură salarială și avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii, fiind stabilită suplimentar o contribuție pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că au fost încălcate prevederile art.111 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.296<sup>19</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală procedând la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, cuantumul nivelului dobânzilor/majorărilor fiind de 0,05%, 0,04% și 0,03%, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de

01.07.2010 până la data de 30.06.2013, pentru neplata contribuției pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15% în sumă de ... lei (anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală).

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, aferent neplății contribuției pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi, până la data de 04.03.2015, în sumă de ... lei (anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală).

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată, pentru neplata la termen a contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

#### **II.4.5. Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.26 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art.296<sup>5</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b) din Codul fiscal.

Baza de calcul conform Legii nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare se calculează asupra bazei lunare de calcul, conform art.27 alin.(1) fiind constituită din venitul brut realizat lunar.

Față de cele prezentate, potrivit art.296<sup>5</sup> alin.(3), coroborat cu art.11 alin.(1) și cu art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, sumele de natură salarială și avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii în sumă totală brută de ... lei, au fost incluse în baza de calcul, în urma inspecției fiscale, fiind stabilită o diferență suplimentară de contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că au fost încălcate prevederile art.111 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile

art.296<sup>18</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală procedând la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, cuantumul nivelului dobânzilor/majorărilor fiind de 0,05%, 0,04% și 0,03%, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013, pentru neplata contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de ... lei, pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15%, în sumă de ... lei (anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală).

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, pentru neplata la termen a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator stabilită suplimentar în sumă de 1.090 lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi, până la data de 04.03.2015, în sumă de ... lei, conform anexei nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată, pentru neplata la termen a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

#### **II.4.6. Referitor la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru șomaj și stimularea ocupării forței de muncă, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai sus, potrivit art.296<sup>4</sup> alin.(1) lit.u), coroborat cu art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, baza de calcul stabilită de societate, a fost majorată cu suma totală de ... lei, reprezentând sume de natură salarială și avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii, în urma inspecției fiscale, fiind stabilită suplimentar o contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că au fost

încălcate prevederile art.111 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.296<sup>18</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală procedând la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, cuantumul nivelului dobânzilor/majorărilor fiind de 0,05%, 0,04% și 0,03%, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013, pentru neplata contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15%, în sumă de ... lei, conform anexei nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, pentru neplata contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi, până la data de 04.03.2015, în sumă de ... lei, conform anexei nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată, pentru neplata la termen a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați au fost stabilite penalități de întârziere, în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

#### **II.4.7. Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de ... lei și accesoriile aferente acestora, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.5 din OUG nr.158/2005 privind concedii și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, potrivit art.296<sup>5</sup> alin.(2<sup>1</sup>), coroborat cu art.11 alin.(1) și art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de calcul stabilită de societate, a fost majorată cu suma totală de ... lei, reprezentând sume de natură salarială și avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii, în urma inspecției fiscale fiind stabilită suplimentar o contribuție a angajatorului pentru concedii și indemnizații în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că au fost încălcate prevederile art.111 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.296<sup>19</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală procedând la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, cuantumul nivelului dobânzilor/majorărilor fiind de 0,05%, 0,04% și 0,03%, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. ... pg.25-27 la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013, pentru neplata contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice stabilită suplimentar în sumă de ... lei, pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15%, în sumă de ... lei.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, pentru neplata la termen a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi, până la data de 04.03.2015, în sumă de ... lei.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată, pentru neplata la termen a contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei +... lei), modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

#### **II.4.8. Referitor la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art. 7 din Legea 200/2006.

Față de cele prezentate, potrivit art.296<sup>5</sup> alin.(4), coroborat cu art.11 alin.(1) și cu art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.f) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, sumele de natură salarială și avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii, în sumă totală brută de ... lei, au fost incluse în baza de calcul, în acest sens fiind stabilită o diferență suplimentară de plată a contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că au fost încălcate prevederile art.111 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și art.296<sup>18</sup> alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală procedând la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, cuantumul nivelului dobânzilor/majorărilor fiind de 0,05%, 0,04% și 0,03%, modul de calcul fiind prezentată în anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013, pentru neplata contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale stabilită suplimentar, pentru suma de ... lei, pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15%, în sumă de ... lei.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, pentru neplata contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale stabilită suplimentar pentru suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi, până la data de 04.03.2015, în sumă de ... lei.

În concluzie, pentru neplata contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

#### **II.4.9. Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.85 alin.(1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale.

Conform prevederilor art.85 alin.(1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, baza lunară de calcul o reprezintă: „*suma veniturilor brute realizate lunar*”

Conform prevederilor art.296<sup>5</sup> alin.(2)<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: baza lunară de calcul o



reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296<sup>3</sup> lit.a) și b) ...

Față de cele prezentate, potrivit art.296<sup>5</sup> alin.(2<sup>1</sup>), coroborat cu art.11 alin.(1) și art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de calcul stabilită de societate, a fost majorată cu suma totală de ... lei, reprezentând sume de natură salarială și avantaje asimilate salariilor în vederea impunerii, în urma inspecției fiscale fiind stabilită suplimentar o contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.111 alin.(6) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.296<sup>19</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere în sumă de ... lei, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, cuantumul nivelului dobânzilor/majorărilor fiind de 0,05%, 0,04% și 0,03%, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. ..., pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013, pentru neplata contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator stabilită suplimentar, pentru suma de ... lei, pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15%, în sumă de ... lei, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. ... pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013, pentru neplata la termen a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator stabilită suplimentar, pentru suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi, până la data de 04.03.2015, în sumă de ... lei, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. ..., pg.... - ... la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată, aferent neplății la termen a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei +... lei).

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

SC X SRL, are sediul în ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., este reprezentată prin cabinet de avocat ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr. ... din ...2015.

Contestația a fost înregistrată la AJFP ... – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ... / ...2015, și a fost formulată împotriva Deciziei de impunere ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală ... / ...2015, și vizează suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA;
- ... lei – impozit pe veniturile din salarii;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.
- ... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;

- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;

### **III.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

**III.1.1. Referitor la neacordarea deductibilității cheltuielilor de cazare a salariaților petentei trimiși pentru formare profesională la ... GmbH din Germania**, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli, în condițiile de către organele de inspecție fiscală au menționat faptul că petenta nu deține niciun document justificativ emis pe numele societății sau pe a salariatului societății, prin care, potrivit legii, să se facă dovada efectuării operațiunii de cazare, iar din documentele anexate la dosarul contestației nu rezultă modul de derularea și efectuare a acestor cheltuieli cu cazarea salariaților trimiși pentru formare profesională în favoarea petentei.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta plătește salariațiilor săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, diverse sume de bani pentru cazarea acestora, sumele fiind în cuantum de ... euro sau ... euro pe zi de cazare, nedepășind plafoanele prevăzute la art.9 alin.(3) din HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu privire la cuantumul sumelor acordate pentru cazare salariațiilor în situația când aceștia nu prezintă documente justificative pentru serviciile de cazare.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că cheltuielile cu cazarea salariaților trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea documente justificative întocmite în acest sens, și le-au considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține că deține documente emise de autoritățile germane competente în relațiile de muncă și pregătire profesională care fac dovada deplină a faptului că pregătirea profesională a fost efectiv prestată, precum și a duratei acesteia, și a prezentat organelor de inspecție fiscală, convenția încheiată de societatea cu o persoană fizică din Germania care deține spații de cazare, prin care s-a convenit să se pună la dispoziția angajaților petentei, pe perioada șederii în Germania, de spații de cazare la un preț care nu depășește ... de euro/persoană/noapte. Cheltuielile de cazare în Germania ale angajaților petentei, din perioadele de participare la pregătirea profesională, sunt înregistrate în contabilitate în baza deconturilor de deplasare întocmite de fiecare angajat, în care sunt menționate expres numărul zilelor de deplasare și costul ocazionat de cazarea salariatului.

Astfel, petenta susține că înregistrarea cheltuielilor de cazare ale angajaților pe perioadele de formare profesională în Germania au fost înregistrate în contabilitate în baza unor documente justificative, cu respectarea prevederilor legale incidente în speță, însă organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste înscrisuri puse la dispoziție, petenta arătând că a anexat la contestație documente justificative ale deplasării și ale plății cheltuielilor de cazare.

Petenta invocă faptul că potrivit prevederilor art.194 alin.(2) și ale art.197 alin.(1) din Codul muncii în cazul în care participarea la cursurile sau stagiile de formare profesională este inițiată de angajator, toate cheltuielile ocazionate de această participare sunt suportate de către acesta. Cheltuielile cu cazarea angajaților trimiși în străinătate la formare profesională sunt reglementate în HG nr.518/1995, iar potrivit Anexei la HG nr.518/1995, plafonul de cazare pentru Germania este de 150 euro/zi. Aplicând procentul de 75% din sumă de 150 euro rezultă o sumă deductibilă pentru cazare în cuantum de 112,5 euro/zi de cazare în condiții de locuință închiriată. Față de faptul că salariații au plătit cazare de ... sau ... euro/zi/persoană, raportat la prevederile legale mai sus menționate, este evident că sumele achitate pentru cazarea salariaților în Germania se încadrează în nivelul de deductibilitate admis de lege.

De asemenea, petenta precizează că la unitatea de cazare nu au fost emise documente justificative pentru prețul plătit pentru cazare, dar raportat la prevederile art.12 alin.3 din HG nr.518/1995, sumele se pot justifica și cu ordinul de deplasare semnat de către angajat.

În fapt, petenta plătește salariațiilor săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, diverse sume de bani pentru cazarea acestora, sumele fiind în cuantum de ... euro sau ... euro pe zi de cazare, nedepășind plafoanele prevăzute la art.9 alin.(3) din HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu privire la cuantumul sumelor acordate pentru cazare salariațiilor în situația când aceștia nu prezintă documente justificative pentru serviciile de cazare.

Organele de inspecție fiscală au menționat că societatea verificată a prezentat pentru a dovedi cuantumul sumelor plătite pentru cazarea salariațiilor săi, documentul Ordin de deplasare (Delegație) cod 14-5-4 întocmit conform prevederilor anexei 2, grupa V din OMF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Din analiza documentelor justificative ale societății se constata faptul că pentru înregistrarea în contabilitatea a cheltuielilor cu cazarea salariațiilor săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, societatea nu deține niciun document justificativ emis pe numele societății sau pe a salariatului societății, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii de cazare, fapt ce rezultă și din Nota Explicativă din data de 23.02.2015, dată de dl. X având calitatea de administrator a SC X SRL.

În drept, conform prevederilor anexei 2, grupa V din OMF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, documentul Ordin de deplasare (Delegație) cod 14-5-4 - servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;
  - document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;
  - document pentru stabilirea diferentelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
  - document justificativ de înregistrare în contabilitate,
- rezultând astfel faptul că documentul Ordin de deplasare este un document de decontare a unor cheltuieli, nu de înregistrare a cheltuielilor.

Potrivit prevederilor art.9 alin.(3) din Hotărârea nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare:

*“În situația în care cazarea nu poate fi asigurată la unități hoteliere sau altele asemenea, personalul poate să închirieze și locuințe, însă cu plata unei sume în limita a 75% din plafonul de cazare”*,

de unde rezultă faptul că și pentru cazarea personalului trimis în străinătate, a cărei decontare se face conform prevederilor menționate anterior, trebuie să existe un document justificativ care să facă dovada închirierii de locuințe, respectiv un contract de închiriere sau alt înscris întocmit în acest sens.

Referitor la faptul că SC X SRL susține că îi sunt aplicabile prevederile art.194 alin.(2) și ale art.197 alin.(1) din Codul Muncii, în sensul că cheltuielile cu formarea profesională a salariaților unei societăți sunt suportate de aceasta, trebuie menționat faptul că organele de inspecție fiscală nu au afirmat niciodată contrariul în acest sens.

Referitor la susținerea petentei că înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor de cazare ale angajaților pe perioadele de formare profesională în Germania, a fost efectuată în baza unor documente justificative, cu respectarea prevederilor legale incidente în speță, însă organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste înscrisuri puse la dispoziție, petenta arătând că a anexat la contestație documente justificative ale deplasării și ale plății cheltuielilor de cazare, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- organele de inspecție fiscală nu au afirmat niciodată faptul că SC X SRL nu deține documente care să facă dovada deplasării la stagile de pregătire profesională a salariaților acesteia;
- organele de inspecție fiscală au luat în considerare aceste documente justificative (dispozițiile de plată către salariații societății trimiși pentru formare profesională la ... GmbH Germania, care fac dovada ca au fost plătite salariaților cheltuielile de cazare), dar acestea nu fac dovada realității cazarii salariaților SC X SRL, deoarece ele reprezintă documente de deplasare și de decontarea unor cheltuieli pe perioada deplasării în străinătate;
- ori pentru decontarea cheltuieli, cu excepția diurnei, trebuie să existe documente justificative care să facă dovada realității operațiunilor și a cuantumului sumelor decontate, având în vedere faptul că salariații societății ar fi putut folosi sumele primite cu titlu de cazare în alt scop decât cel primit.

Referitor la faptul că SC X SRL prezintă pentru cazarea salariaților o convenție încheiată între o persoană fizică din Germania și SC X SRL prin care s-a pus la dispoziția angajaților SC X SRL România, pe perioada șederii în Germania, de spații de cazare la un preț care nu depășește ... de euro pe noapte, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- acest contract nu reprezintă un document justificativ care să facă dovada că au fost plătite de către SC X SRL, prin salariații acesteia, către persoana fizică din Germania, a cheltuielilor de cazare a salariaților săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH Germania;
- pentru aceste cheltuieli SC X SRL prezintă doar dispoziții de plată către salariații acesteia, prin care li se decontează acestora cheltuielile de cazare, fără însă a putea prezenta vreun document din care să rezulte suma negociată între proprietara imobilului și salariații SC X SRL, conform articolului 2 din contractul cadru de închiriere prezentat de societate, și niciun document din care să rezulte suma efectiv plătită de salariații SC X SRL către proprietarul imobilului;
- trebuie reținut faptul că nu s-a putut face dovada nici a cuantumului chiriei negociate și nici a faptului că a fost efectiv plătită către persoana fizică din Germania (doamna M – proprietara imobilului din Germania);

Prevederile art.9 alin.3 din HG nr.518/1995, care precizează că se pot plăti cheltuieli de cazare pentru locuințele închiriate în limita a 75% din plafonul de cazare, nu pot fi interpretate în sensul că suma decontată pentru cazare poate fi stabilită arbitrar de către societatea care decontează aceste cheltuieli, ci trebuie interpretate în sensul că dacă cazarea se face în locuințe închiriate se decontează efectiv prețul plătit în străinătate pentru chirie, dar limitat la 75 % din plafonul legal de cazare.

Ori din elementele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili pe baza de documente legale, dacă suma (chiria) a fost efectiv plătită de către salariații SC X SRL, precum nici cuantumul acestor sume negociate și achitate.

De asemenea trebuie reținut faptul că potrivit prevederilor art.12 alin.2 din HG nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, “justificarea cheltuielilor în valută, cu excepția drepturilor de diurna, se face pe baza de documente”, ori aceste documente nu pot fi doar ordinele de deplasare, decât în cazul diurnei, care conform celor citate mai sus nu trebuie justificată cu alte documente.

Mai mult, chiar petenta susține prin contestație că la unitatea de cazare nu au fost emise documente justificative pentru prețul plătit pentru cazare, invocând faptul că raportat la prevederile art.12 alin.3 din HG nr.518/1995, sumele se pot justifica și cu ordinul de deplasare semnat de către angajat, însă aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- societatea contestatoare nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nici anexat la contestație, de dovezi din care să rezulte că în Germania nu se eliberează documente care să ateste plata chiriei, cu atât mai mult cu cât există un contract cadru de închiriere cu titlu general și care prevede că prețul chiriei se va negocia ulterior, în funcție de fiecare caz în parte;
- în conformitate cu prevederile art.12 din HG nr. 518/1995, regula de baza pentru justificarea cheltuielilor decontate cu ocazia deplasărilor în străinătate constă în prezentarea documentelor justificative care să ateste efectuarea acestor cheltuieli.
- doar în condițiile în care practica evidentă pe plan local împiedică eliberarea unor documente justificative, atunci se pot justifica cheltuieli ocazionate cu deplasarea externă pe bază de declarație pe propria răspundere;
- societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală nicio dovadă că practica din Germania împiedică emiterea de către proprietar a unor documente care să ateste cuantumul și plata efectivă a chiriei;
- de asemenea petenta nu a prezentat, atât pe timpul inspecției, cât și la contestație, nicio declarație pe propria răspundere dată de salariați din care să rezulte dacă s-a plătit chiria și care este cuantumul acesteia.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art.21 alin.(1), art.21 alin.(2) lit.e) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- Art.21 alin.(1):

*“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

- Art.21 alin.(2) lit.e):

*“sunt deductibile cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.”*

- Art.21 alin.(4) lit.f):

*“ Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Acestea se coroborează cu prevederile pct.44 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”,*

în speță fiind incidente și prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 cu modificările și completările ulterioare:

*“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.”*

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

*“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”,*

coroborate cu pct. 46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

*“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor*



*economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]*”.

Ori prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale existente, iar voința juridică care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unor contracte încheiate între părți și a unor documente de decontare, nu este suficient în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor.

Justificarea deductibilității cheltuielilor este condiționată de prezentarea unor dovezi reale și obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul înregistrării unor cheltuieli.

Având în vedere cele menționate anterior, în speță sunt incidente și prevederile art.206 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază”*,

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare din documentele depuse la contestație în susținerea propriei cauze, nu a prezentat documente de natură să combată susținerile și constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, documentele justificative reprezentând dispoziții de plată către salariații SC X SRL trimiși la formare profesională la ... GmbH Germania, întocmite pentru plata sumelor cu cazarea acestora, nu fac dovada că aceștia s-au cazat la persoana fizică din Germania, cu care SC X SRL a avut încheiat contract pentru

cazarea lor, deoarece nu există document justificativ care să dovedească faptul că banii primiți pentru cazare au fost folosiți de salariați pentru plata cazării la persoana fizică din Germania, întrucât nu există niciun document justificativ care să dovedească acest fapt, având în vedere faptul că pentru contractul menționat anterior nu există niciun document justificativ întocmit care să facă dovada că acesta s-a și materializat în concret.

Ca urmare a celor prezentate anterior, organele de inspecție fiscală, în mod corect, au considerat cheltuielile cu cazarea salariaților trimiși pentru formare profesională la ... GmbH din Germania, în sumă de ... lei, înregistrate în evidența contabilă, fără a avea documente justificative întocmite în acest sens, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și au ținut cont de acestea la recalcularea masei profitului impozabil aferent perioadei verificate.

**III.1.2. Referitor la cheltuielile înregistrate în baza contractului de prestări servicii având ca obiect asigurarea calității produselor**, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod corect, au considerat nedeductibile aceste cheltuieli, menționând faptul că petenta nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate de SC X SRL din România, în condițiile în care serviciile de asigurare a calității facturate de ... GmbH din Germania, au fost prestate prin dl. X, în calitate de angajat al ... GmbH din Germania, iar dl. X deținea și calitate de administrator al SC X SRL din România.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea facturilor fiscale emise de ... GmbH din Germania, conform contractului de prestări servicii având ca obiect asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL.

Analizând necesitatea efectuării operațiunilor economice reflectate în facturile emise de ... GmbH, organele de inspecție fiscală, pentru serviciile realizate de dl. X, în calitate de salariat al ... GmbH, constând în asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, au considerat că societatea verificată nu justifică necesitatea unor astfel de servicii pentru scopul activității desfășurate, deoarece serviciile de asigurare a calității facturate de ... GmbH au fost prestate așa cum s-a arătat anterior prin dl. X, care putea să le presteze în calitate de administrator al firmei din România SC X SRL, și în consecință le-au considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține că administratorul are posibilitatea de a acționa în voie, pentru realizarea obiectului de activitate al societății, respectiv pentru atingerea scopului pentru care societatea a fost constituită. Potrivit prevederilor Legii 31/1990 acest scop este săvârșirea de acte sau fapte de comerț, desfășurarea de activități cu scop lucrativ, potrivit unui cod CAEN. Voința socială este adusă la îndeplinire prin actele și faptele persoanelor investite prin actul constitutiv. Administrarea societății înseamnă a

îndeplini toate operațiunile de gestiune necesare atingerii scopului social. Administratorii sunt persoanele care trebuie să realizeze conducerea operativă a societății, este îndreptățit să hotărască când și în ce mod să ia o decizie privind realizarea obiectului de activitate, fără să aștepte momentul aprobării de către adunarea generală. Raportul juridic dintre administrator și societate este un contract de mandat comercial. În ce privește conținutul acestui mandat, obligațiile administratorului rezultă din împuternicirea dată de către asociați, concretizată în actul constitutiv al societății. Fiind un mandatar, administratorul este revocabil, prin voința asociaților.

Pe de altă parte, petenta susține că asigurarea calității produselor realizate în societate reprezintă un act de execuție și nu unul de conducere. Organul fiscal în mod greșit a circumscris activitatea de verificare a calității produselor cu atribuțiile administratorului, care sunt reglementate de actul constitutiv și de Legea nr.31/1990 și nu de un contract de prestări de servicii ca și cel a cărui valabilitate se contestă de organul fiscal. Faptul că, în speța de față, administratorul și persoana desemnată cu verificarea calității produselor este aceeași persoană nu trebuie să conducă la ideea că activitatea de administrare este identică cu activitatea de execuție. Dl. X a fost calificat pentru activitatea de verificare a calității produselor, participând în Germania la un curs organizat de Școala Superioară de arte și meserii R... - cu tematica "Managementul calității", la care a fost instruit cu privire la asigurarea calității produselor, sisteme de management al calității conform standardelor de calitate și instrumente pentru îmbunătățirea calității. Acest curs a fost achitat de ... GmbH Germania, la care X avea calitatea de angajat.

Activitatea de control a calității produselor a fost desfășurată tocmai în scopul realizării de operațiuni impozabile de către petentă, fiind efectuată pentru ca marfa societății să corespundă din punct de vedere calitativ pentru a putea fi vândută și a fi încasate venituri impozabile. Lucrările executate au un scop economic și un conținut economic bine precizat, fiind destinate desfășurării în condiții optime a activității pentru care petenta este autorizată, motiv pentru care petenta consideră ca fiind înjustă și neîntemeiată neluarea în considerare a contractului de prestări servicii încheiat de petentă cu societatea germană.

În fapt, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal, suma de ... lei reprezentând contravaloarea facturilor fiscale emise de ... GmbH cu sediu în Germania, str. ..., nr...., ... ..l având ... .., conform contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL.

Pe durata derulării acestor servicii, administrator al SC X SRL este dl. X, cetățean german. Conform actului constitutiv al societății atribuțiile acestuia în cadrul SC X SRL sunt definite ca fiind: „la latitudinea persoanei să exercite orice tip de activitate pentru desfășurarea activității societății”.

De asemenea conform contractului de delegare nr.... / ... .12.2009 încheiat între ... GmbH și salariatul acesteia dl. X (administrator al SC X SRL) și a actului

adițional la contractul nr.... / ... .12.2009: „începând din data de ... salariatul va avea atribuții de asigurare a calității produselor realizate la SC X SRL”.

Având în vedere cele prezentate mai sus organele de inspecție fiscală considera faptul că administratorul SC X SRL, dl. X, putea să realizeze serviciile prevăzute în contractul de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, fără a exista acest contract, doar ținând cont de atribuțiile care le avea în calitate de administrator conform actului constitutiv la SC X SRL, respectiv: „să exercite orice tip de activitate pentru desfășurarea activității societății”.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

De asemenea, se aplică și prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.”;*

Acestea se coroborează cu prevederile pct.48 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”*

Referitor la susținerea petentei că:

- administratorul are posibilitatea de a acționa în voie, pentru realizarea obiectului de activitate al societății, respectiv pentru atingerea scopului pentru care societatea a fost constituită, potrivit prevederilor Legii 31/1990, acest scop este săvârșirea de acte sau fapte de comerț, desfășurarea de activități cu scop lucrativ, potrivit unui cod CAEN,

voința socială este adusă la îndeplinire prin actele și faptele persoanelor investite prin actul constitutiv, iar administrarea societății înseamnă a îndeplini toate operațiunile de gestiune necesare atingerii scopului social;

- organul fiscal, în mod greșit a circumscris activitatea de verificare a calității produselor cu atribuțiile administratorului, care sunt reglementate de actul constitutiv și de Legea nr.31/1990 și nu de un contract de prestări de servicii ca și cel a cărui valabilitate se contestă de organul fiscal,

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- Legea nr.31/1990 nu face referire la tipul activității care ar putea-o desfășura un administrator și la faptul că administratorul nu ar putea desfășura o activitate de execuție, ci precizează generic conform prevederilor art.70 din Legea nr.31/1990 republicată:

*“Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv”.*

- dl. X putea să presteze, în calitate de administrator al firmei din România, SC X SRL, serviciile de asigurare a calității produselor realizate în societate, fără a mai face costuri suplimentare societății în acest sens care să ducă la o diminuare nejustificată a profitului fiscal a societății.

- așa cum se precizează în actul constitutiv al societății, administratorul poate să exercite orice tip de activitate necesară pentru desfășurarea activității societății. Ca urmare actul constitutiv nu prezintă nicio restricție cu privire la activitatea pe care o poate desfășura administratorul.

Mai mult, referitor la susținerea petentei că:

- administratorul și persoana desemnată cu verificarea calității produselor este aceeași persoană nu trebuie să conducă la ideea că activitatea de administrare este identică cu activitatea de execuție;

- Dl. X a fost calificat pentru activitatea de verificare a calității produselor, participând în Germania la un curs organizat de Școala Superioară de arte și meserii R... - cu tematica “Managementul calității”, la care a fost instruit cu privire la asigurarea calității produselor, sisteme de management al calității conform standardelor de calitate și instrumente pentru îmbunătățirea calității. Acest curs a fost achitat de ... GmbH Germania, la care X avea calitatea de angajat,

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, cu atât mai mult cu cât:

- având în vedere, atât prevederile art.70 din Legea nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cât și cele din actului constitutiv, domnul X putea, în calitatea lui de administrator al petentei, să îndeplinească și activitățile de asigurarea a calității produselor, întrucât mandatul acordat prin actul constitutiv domnului X nu conține restricții în acest sens;

- chiar petenta susține că, având în vedere cunoștințele tehnice ale domnului X, aceasta îl calificau să realizeze direct, el însuși, activitatea de asigurare a calității produselor la SC X SRL.

În concluzie, încheierea cu ... GmbH din Germania, a unui contract de prestări servicii pentru asigurarea verificării calității produselor, în condițiile în care ulterior societatea ... GmbH din Germania care trebuia să efectueze acest serviciu, îl delegă tot pe domnul X (având calitatea de administrator al SC X SRL din România) să realizeze efectiv aceasta activitate, nu are nicio rațiune economică. Generarea acestor cheltuieli nu este necesară desfășurării activității SC X SRL din România.

Astfel, organele de inspecție fiscală, analizând necesitatea efectuării operațiunilor economice reflectate în facturile emise de ... GmbH pentru serviciile realizate de dl. X, în calitatea de salariat al ... GmbH, constând în asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, în mod corect au considerat că societatea verificată nu justifică necesitatea unor astfel de servicii pentru scopul activității desfășurate, deoarece serviciile de asigurare a calității facturate de ... GmbH au fost prestate așa cum s-a arătat anterior prin dl. X, care putea să le presteze în calitate de administrator al firmei din România SC X SRL.

În consecință, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au considerat suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu asigurarea calității produselor realizate la X SRL Romania de către ... GmbH, prin dl. X, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, respectiv au ținut cont de acestea la recalcularea masei profitului impozabil aferent perioadei verificate.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus la pct. III.1.1. și III.1.2., organele de inspecție fiscală, în mod legal, au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada supusă verificării, astfel:

- pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că societatea înregistrează cheltuieli cu cazarea salariaților pentru care nu prezintă document justificativ, în cuantum de ... lei, acestea fiind evidențiate în contabilitate în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și în contul 665 “Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”.

Ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, față de profitul impozabil calculat de societate în sumă de ... lei pentru care societatea a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei. Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei.

Având în vedere faptul că societatea verificată în perioada 01.01.2010 - 30.09.2010, datorează, în situația când obligația de plată în ceea ce privește impozitul pe profit este mai mică decât impozitul minim datorat, respectiv decât suma de ... lei pe trimestru, impozit minim, calculat în conformitate prevederile art.18 alin.(2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2010-30.09.2010 și întrucât aceasta își calculează un impozit minim pentru aceasta perioadă în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală nu au mai stabilit nici un impozit suplimentar în acest sens;

- pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta plătește salarii și trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, diverse sume de bani pentru cazarea acestora, în sumă de ... lei, înregistrate în evidența contabilă, fără a avea documente justificative întocmite în acest sens.

Ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, față de profitul impozabil calculat de societate în sumă de ... lei pentru care societatea a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei, diferența de ... lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent perioadei 01.10.2010 - 31.12.2010.

- pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea înregistrează cheltuieli cu cazarea salariaților pentru care nu prezintă document justificativ, în cuantum de ... lei, acestea fiind evidențiate în contabilitate în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și în contul 665 “Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”.

Ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2011, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, față de profitul impozabil calculat de societate în sumă de ... lei pentru care societatea a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei. Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei, diferența de ... lei reprezintă impozit pe profit suplimentar aferent anului 2011.

- pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată a efectuat cheltuieli cu cazarea salariaților trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania în sumă de ... lei, înregistrate în evidența contabilă fără a avea documente justificative întocmite în acest sens.

De asemenea, tot în anul 2012, au constatat că SC X SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de ... lei, în baza facturilor fiscale emise de ... GmbH cu sediu în Germania, conform contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate SC X SRL.

Ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil pentru anul 2012, față de pierdere fiscală calculată de societate în sumă de ... lei, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, (... lei + ... lei - ... lei).

Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei și reprezintă impozit pe profit suplimentar aferent anului 2012.

- pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea înregistrează cheltuieli cu cazarea salariaților pentru care nu prezintă document justificativ, în cuantum de ... lei, acestea fiind evidențiate în contabilitate în contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” și în contul 665 “Cheltuieli cu diferențe de curs valutar”, organele de inspecție fiscală au considerat, cheltuielile cu

cazarea salariaților săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania în sumă de ... lei, înregistrate în evidența contabilă fără a avea documente justificative întocmite în acest sens, ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

De asemenea, tot în anul 2013, au constatat că SC X SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de ... lei, în baza facturilor fiscale emise de ... GmbH cu sediu în Germania, conform contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate SC X SRL.

Ținând cont de cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2013, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei, față de profitul impozabil calculat de societate în sumă de ... lei (calculat după recuperarea pierderii din anul 2012) pentru care societatea a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit recalculat de organele de inspecție fiscală este în sumă de ... lei, diferența de ... lei (... lei - ... lei) reprezintă impozit pe profit suplimentar aferent anului 2013.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2013, au calculat un impozit pe profit stabilit suplimentar, în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei), astfel:

- pentru trim. IV 2010 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2011 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2012 în sumă de ... lei;
- pentru anul 2013 în sumă de ... lei,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; “,*

contestația formulată de SC X SRL din ... va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

De asemenea pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în perioada 01.01.2010 – 31.12.2013, în suma totală de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente pentru perioada 26.04.2011 – 04.03.2015, astfel:

- pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (anul fiscal 2010 în sumă de ... lei + anul fiscal 2011 în sumă de ... lei + anul fiscal 2012 în sumă de ... lei + anul fiscal 2013 în sumă de ... lei) au fost încălcate



prevederile art.34 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organele de control procedând la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere în temeiul prevederilor art.119 și 120 din OG nr.92/2003, republicată. Dobânzile/ majorările de întârziere în sumă totală de ... lei au fost calculate pentru perioada 26.04.2011 – 04.03.2015;

- pentru neplata la termen a debitele suplimentare, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei, stabilite pentru perioada 01.01.2010 - 31.05.2013, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea penalităților de întârziere pentru perioada 26.04.2011 – 04.03.2015, în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare aplicabile:

*“Art.120<sup>1</sup> (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de*

*5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

- pentru neplata la termen a impozitul pe profit, stabilite pentru perioada 01.06.2013 - 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea penalităților de întârziere pentru perioada 26.07.2013 – 04.03.2015, în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările, aplicabile în perioada 01.07.2013 - 04.03.2015:

*„(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.*

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată, pentru neplata la termen a impozitul pe profit, au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

Prin contestația formulată, petenta susține că întrucât nu datorează debitele contestate, nu datorează nici accesoriile aferente, dar nu invocă niciun fel de motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu

debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile aferente impozitului pe profit, în condițiile în care debitele generatoare au fost reținute ca datorate.

În drept, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația”.*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la alte motive pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea accesoriilor în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În consecință, în ceea ce privește capătul de cerere referitor la impozitul pe profit, pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014,

contestația formulată de SC X SRL din ... va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

### **III.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei – TVA stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod corect, nu au admis la deducere TVA aferent cheltuielilor serviciile de asigurare a calității facturate de ... GmbH din Germania, menționând faptul că petenta nu poate justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate, în condițiile în care serviciile de asigurare a calității facturate de ... GmbH din Germania, au fost prestate prin dl. X, care deținea și calitate de administrator al firmei din România, SC X SRL.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de ... lei, în baza facturilor fiscale emise de ... GmbH cu sediu în Germania, str. ..., nr...., ... ..l, având ... .., conform contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate SC X SRL. Valoarea acestor servicii în perioada verificată este în cuantum de ... lei, contravaloarea a ... euro.

Pe durata derulării acestor servicii, administrator al SC X SRL este dl. X, cetățean german. Conform actului constitutiv al societății, atribuțiile acestuia în cadrul SC X SRL sunt definite ca fiind: „*la latitudinea persoanei să exercite orice tip de activitate pentru desfășurarea activității societății*”.

De asemenea conform contractului de delegare nr.... / ... .12.2009 încheiat între ... GmbH și salariatul acesteia, dl. X (administrator al SC X SRL) și a actului

adițional la contractul nr.... / ... .12.2009: „începând din ... salariatul va avea atribuții de asigurare a calității produselor realizate la SC X SRL”.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că administratorul SC X SRL, dl. X, putea să realizeze serviciile prevăzute în contractul de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011, având ca obiect asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, fără a exista acest contract, doar ținând cont de atribuțiile care le avea în calitate de administrator conform actului constitutiv la SC X SRL, respectiv: „să exercite orice tip de activitate pentru desfășurarea activității societății”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de ... lei, în baza facturilor fiscale emise de ... GmbH cu sediu în Germania, conform contractului de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011 și având ca obiect asigurarea calității produselor realizate SC X SRL, iar datorita faptului că societatea nu poate justifica necesitatea serviciilor facturate către SC X SRL ca fiind în beneficiul acesteia, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA, stabilind TVA suplimentară în sumă totală de ... lei, conform art.146 alin.(1), coroborat cu art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Petenta arată că în calitate de beneficiar și ... GmbH Germania, în calitate de prestator, s-a încheiat la data de ...12.2011, contractul de prestări servicii, având ca obiect asigurarea calității produselor, fiind stabilit un onorariu lunar în cuantum de ... euro. Cele două părți contractante au respectat prevederile contractuale, ... GmbH Germania și-a îndeplinit obligațiile asumate prin contract, delegând în acest sens pe Dl. X la sediul petentei în vederea efectuării controlului calității produselor realizate de societatea.

Petenta menționează că dl. X, avea calitatea de angajat al societății germane, acesta fiind calificat pentru activitatea de verificare a calității produselor, participând în Germania la un curs organizat de Școala Superioară de arte și meserii R... - cu tematica “Managementul calității”, la care a fost instruit cu privire la asigurarea calității produselor, sisteme de management al calității conform standardelor de calitate și instrumente pentru îmbunătățirea calității.

Petenta susține că în urma serviciilor de control al calității produselor, societatea a vândut produsele fabricate, fiind evident că serviciile prestate de firma germană au fost destinate realizării de operațiuni taxabile. Organele de inspecție fiscală au refuzat să țină seama de documentele prezentate și de activitatea efectiv desfășurată de societatea germană în favoarea petentei. Petenta apreciază că organul fiscal face o gravă confuzie între activitatea de administrare a unei societăți comerciale și o activitate de execuție efectivă, astfel cum este activitatea de asigurare a calității produselor.

În drept, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155...”*

Operațiunile reprezentând prestări servicii sunt realizate către o persoană impozabilă conform prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„...(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”*

În conformitate prevederile pct.13 alin.(13) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(13) Serviciile pentru care se aplică prevederile art.133 alin.(2) din Codul fiscal, de care beneficiază persoane impozabile stabilite în România și care sunt prestate de un prestator persoană impozabilă care nu este stabilit în România, au locul prestării în România, fiind aplicabile cotele de TVA prevăzute la art.140 din Codul fiscal sau, după caz, scutirile de TVA prevăzute la art.141, 143, 144 sau 144<sup>1</sup> din Codul fiscal. Atunci când prestatorul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, beneficiarul persoană impozabilă stabilită în România realizează o achiziție intracomunitară de servicii care se declară în declarația recapitulativă prevăzută la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, dacă serviciul nu este scutit de taxă.”*

Ca urmare a prevederilor legale precizate, pentru serviciile de asigurare a calității produselor realizate la SC X SRL de partenerul ... GmbH, prin dl. X, cetățean german, în baza facturilor emise de aceștia, locul prestării de servicii este locul unde SC X SRL își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv România.

Conform prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „*Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.*”

Conform prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.(1)(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;”*

Conform prevederilor art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art.133 alin.(2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(2), chiar dacă este înregistrată în România conform art.153 alin.(4) sau (5).”*

Conform prevederilor art.157 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată a organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).”*

Ca urmare a celor prezentate, beneficiarii serviciilor care au locul în România, conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt obligați la plata TVA conform art.150 alin.2 din același act normativ.

Pentru achizițiile de servicii menționate anterior, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea plătește TVA în perioada februarie 2012 – august 2014, prin procedeul taxării inverse, aplicând în acest sens formula contabilă 4426 (TVA deductibilă) = 4427 (TVA colectată), cu suma de ... lei (... lei x 24%), conform art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la susținerea petentei că:

- administratorul are posibilitatea de a acționa în voie, pentru realizarea obiectului de activitate al societății, respectiv pentru atingerea scopului pentru care societatea a fost constituită, potrivit prevederilor Legii 31/1990, acest scop este săvârșirea de acte sau fapte de comerț, desfășurarea de activități cu scop lucrativ, potrivit unui cod CAEN, voința socială este adusă la îndeplinire prin actele și faptele persoanelor investite prin actul constitutiv, iar administrarea societății înseamnă a îndeplini toate operațiunile de gestiune necesare atingerii scopului social;

- organul fiscal, în mod greșit, a circumscris activitatea de verificare a calității produselor cu atribuțiile administratorului, care sunt reglementate de actul constitutiv și de Legea nr.31/1990 și nu de un contract de prestări de servicii ca și cel a cărui valabilitate se contestă de organul fiscal,

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- Legea nr.31/1990 nu face referire la tipul activității care ar putea-o desfășura un administrator și la faptul că administratorul nu ar putea desfășura o activitate de

execuție, ci precizează generic conform prevederilor art.70 din Legea nr.31/1990 republicată:

*“Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv”.*

- dl. X putea să presteze, în calitate de administrator al firmei din România, SC X SRL, serviciile de asigurare a calității produselor realizate în societate, fără a mai face costuri suplimentare societății în acest sens care să ducă la o diminuare nejustificată a profitului fiscal a societății.

- așa cum se precizează în actul constitutiv al societății, administratorul poate să exercite orice tip de activitate necesară pentru desfășurarea activității societății. Ca urmare actul constitutiv nu prezintă nicio restricție cu privire la activitatea pe care o poate desfășura administratorul.

Referitor la susținerea petentei că:

- administratorul și persoana desemnată cu verificarea calității produselor este aceeași persoană nu trebuie să conducă la ideea că activitatea de administrare este identică cu activitatea de execuție;

- Dl. X a fost calificat pentru activitatea de verificare a calității produselor, participând în Germania la un curs organizat de Școala Superioară de arte și meserii R... - cu tematica “Managementul calității”, la care a fost instruit cu privire la asigurarea calității produselor, sisteme de management al calității conform standardelor de calitate și instrumente pentru îmbunătățirea calității. Acest curs a fost achitat de ... GmbH Germania, la care X avea calitatea de angajat, acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, cu atât mai mult cu cât:

- având în vedere, atât prevederile art.70 din Legea nr.31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cât și cele din actului constitutiv, domnul X putea, în calitatea lui de administrator al petentei, să îndeplinească și activitățile de asigurarea a calității produselor, întrucât mandatul acordat prin actul constitutiv domnului X nu conține restricții în acest sens;

- chiar petenta invocă cunoștințele tehnice ale domnului X, ori aceasta îl calificau să realizeze/organizeze activitatea de asigurare a calității produselor la SC X SRL.

De asemenea, referitor la invocarea de către petentă a prevederilor art.105 alin.(1) din Codul procedură fiscală: “Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”, petenta apreciind că organele de inspekție fiscală:

- au refuzat să țină seama de documentele prezentate și de activitatea efectiv desfășurată de societatea germană în favoarea petentei;

- fac o gravă confuzie între activitatea de administrare a unei societăți comerciale și o activitate de execuție efectivă, astfel cum este activitatea de asigurare a calității produselor;

- prin comportamentul adoptat, nu a luat în considerare prevederile legale mai sus citate, refuzând să examineze toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere,

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în susținerea celor relatate de organele de inspecție fiscală stau prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

*“Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”,*

coroborate cu pct. 46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

*“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”.*

Din punct de vedere procedural, cu privire la susținerea petentei că organele de inspecție fiscală au refuzat să examineze toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, acestea nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, în speță, trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației*

*Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*ART. 6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*



*ART. 7 (2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”*

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

*“ART.64 Forţa probantă a documentelor justificative şi evidenţelor contabile*

*Documentele justificative şi evidenţele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

*ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Faţă de textele de lege invocate şi de cele prezentate, în fapt se reţin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale şi anume principiul aplicării unitare a legislaţiei, urmărind stabilirea corectă a impozitelor şi taxelor datorate bugetului general consolidat;

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor şi taxelor, inspecţia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecţie fiscală respectând prevederile art. 94 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, care prevede:

*“ART. 94 Obiectul şi funcţiile inspecţiei fiscale*

*(1) Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.”*

Toate demersurile întreprinse de organele de inspecţie fiscală s-au desfăşurat cu respectarea prevederilor legale invocate şi nu cu încălcarea lor, iar în timpul inspecţiei fiscale, echipa de inspecţie fiscală a identificat şi a avut în vedere toate circumstanţele edificatoare, pe de o parte a luat în considerare toate documentele justificative prezentate de societate, documente aferente evidenţei contabile a societăţii necesare pentru determinarea corectă a situaţiei de fapt a contribuabilului, iar pe de altă parte, o serie de documente prezentate de societate nu au putut fi reţinute în soluţionarea favorabilă a cauzei întrucât nu sunt concludente în sensul că societatea nu a putut justifica efectuarea prestaţiilor de către domnul X, în calitatea lui de angajat al ... GmbH din Germania, deoarece atât prevederile art.70 din Legea nr.31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, cât şi prevederile

din actului constitutiv, asigurau posibilitatea domnului X, în calitatea lui de administrator al petentei, să îndeplinească și/sau să organizeze activitățile de asigurarea a calității produselor, întrucât mandatul acordat prin actul constitutiv domnului X nu conține restricții în acest sens, chiar petenta susținând că, având în vedere cunoștințele tehnice ale domnului X, aceasta îl calificau să realizeze activitatea de asigurare a calității produselor la SC X SRL.

Ori prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale existente, iar voința juridică care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unor contracte încheiate între părți și a unor documente, nu este suficient în determinarea tratamentului fiscal al deductibilității TVA aferentă cheltuielilor, nefiind o dovadă în sensul realizării prestațiilor în folosul operațiunilor economice.

În concluzie, încheierea cu ... GmbH din Germania, a unui contract de prestări servicii pentru asigurarea verificării calității produselor, în condițiile în care ulterior societatea ... GmbH din Germania care trebuia să efectueze acest serviciu, îl delegă tot pe domnul X (având calitatea de administrator al SC X SRL din România) să realizeze efectiv aceasta activitate, nu are nicio rațiune economică. Generarea acestor cheltuieli nu este necesară desfășurării activității SC X SRL din România.

Astfel, organele de inspecție fiscală, analizând necesitatea efectuării operațiunilor economice reflectate în facturile emise de ... GmbH pentru serviciile realizate de dl. X, în calitatea de salariat al ... GmbH, constând în asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, în mod corect au considerat că societatea verificată nu justifică necesitatea unor astfel de servicii pentru scopul activității desfășurate, deoarece serviciile de asigurare a calității facturate de ... GmbH au fost prestate așa cum s-a arătat anterior prin dl. X, care putea să le presteze în calitate de administrator al firmei din România SC X SRL.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat faptul că administratorul SC X SRL, dl. X, putea să realizeze serviciile prevăzute în contractul de prestări servicii încheiat la data de ...12.2011, având ca obiect asigurarea calității produselor realizate la SC X SRL, fără a exista acest contract, doar ținând cont de atribuțiile care le avea în calitate de administrator conform actului constitutiv la SC X SRL, respectiv: „*să exercite orice tip de activitate pentru desfășurarea activității societății*”.

Datorită faptului că societatea nu poate justifica necesitatea serviciilor facturate de ... GmbH Germania către SC X SRL, ca fiind în beneficiul acesteia, organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au admis la deducere TVA în sumă totală de ... lei, conform art.146 alin.(1), coroborat cu art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, stabilind TVA suplimentar în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile

pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; “,*

contestația formulată de SC X SRL din ... va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

De asemenea pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal au procedat, la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere aferente, pentru perioada 26.10.2012 – 04.03.2015, astfel:

- pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de dobânzi/majorări de întârziere de la data compensării și ținând cont de TVA din evidența contabilă, de la data de 26.10.2012 până la data de 04.03.2015 inclusiv, în sumă de ... lei, conform prevederilor art.119 și 120 din OG nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de penalități de întârziere, de la data compensării și ținând cont de TVA din evidența contabilă.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2010 până la data de 30.06.2013):

*„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse”.*

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că deoarece societatea a beneficiat de rambursare TVA cu control ulterior, pentru neplata TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru care a fost depășit termenul de 90 de zile organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 15% în sumă de ... lei.

Potrivit prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind codul de procedura fiscală, republicată (prevedere aplicabilă începând cu data de 01.07.2013):

„(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că pentru neplata TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere de 0,02% pe zi până la data de 04.03.2015, în sumă de ... lei.

În concluzie, pentru întreaga perioadă verificată au fost stabilite penalități de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

Prin contestația formulată, petenta susține că întrucât nu datorează debitele contestate, nu datorează nici accesoriile aferente, dar nu invocă niciun fel de motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriiile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriiile aferente TVA, în condițiile în care debitele generatoare au fost reținute ca datorate.

În drept, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază contestația”.

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la alte motive pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea accesoriilor în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru suma de ... lei reprezentând:

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

... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

În consecință, în ceea ce privește capătul de cerere referitor la TVA, pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

... lei - TVA stabilită suplimentar;

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

... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014,

contestația formulată de SC X SRL din ... va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei - TVA stabilită suplimentar;

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

... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**III.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

... lei - impozit pe veniturile din salarii suplimentar;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,

cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul de Soluționare Contestațiilor este dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, au considerat că sumele de bani primite de angajați societății, cu ocazia participării la programele de pregătire profesională organizate de ... GmbH în Germania, sunt avantaje în bani acordate salariaților, fiind asimilate veniturilor din salarii.

În fapt, perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL plătește salariațiilor săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, diverse sume de bani cu titlu de diurnă în sumă de ... lei, considerând că sumele de bani primite de angajați cu ocazia participării la programele de pregătire profesională organizate de ... GmbH în Germania, sunt avantaje în bani acordate salariaților care se includ în venitul din salarii ai respectivilor salariați și se impozitează conform cap.III din titlul III „Impozitul pe venit” din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei, calculat pentru diurnele acordate salariațiilor în cadrul formării profesionale, prin aplicarea cotei de 16 % asupra bazei de calcul, determinată conform prevederilor art.57 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, din analiza statelor de salarii, angajații societății au beneficiat de deduceri suplimentare, conform art.56 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar deoarece însumând veniturile brute, conform statelor de plată ale salariațiilor care au participat la cursuri de formare profesională cu avantajele primite de aceștia pentru participarea la formarea profesională, se depășește suma de 3.000 lei, echipa de inspecție fiscală a considerat că salariați nu mai beneficiază de deducere personală, drept pentru care a fost stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei, calculat prin aplicarea cotei de 16 % asupra deducerilor acordate, conform prevederilor art.57 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține că inspecția fiscală nu a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, susținerea organului de control este neîntemeiată și nelegală, întrucât societatea deține documente care fac dovada deplasării salariaților la stagiile de pregătire profesională în Germania, a duratei șederii fiecărui salariat, documente emise de autoritățile germane competente în relațiile de muncă și pregătire profesională care fac dovada deplină a faptului că pregătirea profesională a fost efectiv prestată, precum și a duratei acesteia.

Petenta arată că diurna acordată angajaților pe perioadele de formare profesională în Germania a fost înregistrată în contabilitate în baza unor documente justificative, cu respectarea prevederilor legale incidente în speță, însă organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste înscrisuri puse la dispoziție, petenta

invocând prevederile art.44 alin.(2), art.194 alin.(2) și ale art.197 alin.(1) din Codul muncii, prevederile art.1 lit.d), art.5(1) lit.A, art.7(1) din HG nr.518/1995.

De asemenea, petenta invocă faptul că potrivit Anexei la HG nr.518/1995, plafonul de diurnă pentru Germania este de 35 euro/zi, susținând că salariații au beneficiat de diurnă în cunțum de 35 euro/zi/persoană, iar raportat la prevederile legale mai sus menționate, este evident că sumele achitate pentru diurna salariaților în Germania se încadrează în nivelul de deductibilitate admis de lege.

În drept, conform prevederilor art.55 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*„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”*

De asemenea conform art.55 alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art.55 (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.”*

La pct.68 lit.a) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

*„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:*

*...*

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

Totodată, conform art.55 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin.(4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin.(1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:*

*a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu la locul de muncă;*

*b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;*

*c) împrumuturi nerambursabile;*

*d) anularea unei creanțe a angajatorului asupra angajatului;*

e) abonamentele și costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, în scop personal;

f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;

g) primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plății primei respective, altele decât cele obligatorii;

h) tichete-cadou acordate potrivit legii.”

Conform pct.71 și 72 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.55 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează faptul că:

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

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

În speță sunt aplicabile prevederile art.192 alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare:

“formarea profesională a salariaților are următoarele obiective principale:

a) adaptarea salariatului la cerințele postului sau ale locului de muncă;

b) obținerea unei calificări profesionale;

c) actualizarea cunoștințelor și deprinderilor specifice postului și locului de muncă și perfecționarea pregătirii profesionale pentru ocupația de bază;

d) reconversia profesională determinată de restructurări socioeconomice;

e) dobândirea unor cunoștințe avansate, a unor metode și procedee moderne, necesare pentru realizarea activităților profesionale;

f) prevenirea riscului șomajului;

g) promovarea în muncă și dezvoltarea carierei profesionale.”

Conform art.43 alin.(1) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit art.44 alin.(2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Din prevederile legale menționate anterior se constată faptul că în cazul formării profesionale, salariatul nu este trimis de angajator să exercite temporar în afara locului său de muncă lucrări sau sarcini corepunzătoare atribuțiilor de serviciu, ci este trimis să fie format profesional.

În consecința, perioada în care salariatul beneficiază de formare profesională nu reprezintă o perioadă de delegare, astfel încât nu sunt aplicabile dispozițiile



referitoare la delegare și nu beneficiază de indemnizație de delegare, respectiv de diurnă.

Acest lucru rezultă și din prevederile art.194 alin.(2) din Legea nr. 53 /2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care arată că: *“cheltuielile cu participarea la programele de formare profesională, asigurate în condițiile alin.(1) se suportă de către angajatori.”*

De asemenea la art.196 alin.(1) și (2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

*„(1) Participarea la formarea profesională poate avea loc la inițiativa angajatorului sau la inițiativa salariatului.*

*(2) Modalitatea concretă de formare profesională, drepturile și obligațiile părților, durata formării profesionale, precum și orice alte aspecte legate de formarea profesională, inclusiv obligațiile contractuale ale salariatului în raport cu angajatorul care a suportat cheltuielile ocazionate de formarea profesională, se stabilesc prin acordul părților și fac obiectul unor acte adiționale la contractele individuale de muncă.”*

La art.19 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

*„(1) În cazul în care participarea la cursurile sau stagiile de formare profesională este inițiată de angajator, toate cheltuielile ocazionate de această participare sunt suportate de către acesta.*

*(2) Pe perioada participării la cursurile sau stagiile de formare profesională conform alin.(1), salariatul va beneficia, pe toată durata formării profesionale, de toate drepturile salariale deținute.*

*(3) Pe perioada participării la cursurile sau stagiile de formare profesională conform alin.(1), salariatul beneficiază de vechime la acel loc de muncă, această perioadă fiind considerată stagiu de cotizare în sistemul asigurărilor sociale de stat.”*

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze (...) relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”,*

respectiv prevederile art.14 din același act normativ:

*„(1) Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

*(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.*

La art.64 și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că *„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie*

*probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”, respectiv: „Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

La pct.46 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului, *“prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora”,* iar la pct.46 alin.(2) se prevede: *“forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică”.*

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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”.*

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prelevanței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil, sau contribuabili.

Art.11 reprezintă transpunerea în fiscalitatea românească a principiului “substance over form”, principiu al contabilității anglo-saxone, consacrat și în dreptul fiscal internațional. Potrivit acestuia, trebuie să se acorde prevalența substanței unei operațiuni, în detrimentul formei sale juridice. În dreptul civil roman există un principiu similar, respectiv acela al intenției reale a părților, indiferent de forma juridică a actului. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

La pct.6.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se arată că:

*„În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”*

Referitor la susținerea petentei că deține documente care fac dovada deplasării salariaților la stagiile de pregătire profesională în Germania, a duratei șederii fiecărui salariat, documente emise de autoritățile germane competente în relațiile de muncă și pregătire profesională care fac dovada deplină a faptului că pregătirea profesională a fost efectiv prestată, precum și a duratei acesteia, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- pentru deplasarea în Germania a salariaților SC X SRL în vederea formării profesionale, cheltuielile care pot fi suportate de angajator în acest sens, sunt cele prevăzute în Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, datorită faptului că personalul SC X SRL a dobândit calitatea de salariat a SC X SRL în temeiul și cu respectarea prevederilor Legii nr.53/2003 privind Codul muncii;
- de asemenea prevederile HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, este aplicabilă și salariaților SC X SRL, doar în coroborare cu prevederile Legii nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare;
- conform prevederilor legale citate mai sus, art.43 alin.(1) și art.44 alin.(2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, se constată faptul că în cazul formării profesionale, salariatul nu este trimis de angajator să exercite temporar în afara locului său de muncă lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu, ci este trimis să fie format profesional;
- reiese foarte clar faptul că perioada în care salariatul beneficiază de formare profesională nu reprezintă o perioadă de delegare, astfel încât nu sunt aplicabile dispozițiile referitoare la delegare și nu beneficiază de indemnizație de delegare, respectiv de diurnă.

În vederea stabilirii consecințelor fiscale care au decurs din acordarea unor sume de bani, angajaților, sub titlul de diurnă, fără ca acestea să fie impozitate la angajați și angajator, trebuie avut în vedere faptul că:

- Delegarea reprezintă exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariat, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului său de muncă;
- Detășarea este actul prin care se dispune schimbarea temporară a locului de muncă, din dispoziția angajatorului, la un alt angajator, în scopul executării unor lucrări în interesul acestuia;
- Salariatul detașat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de detașare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Mai mult, art.2 din HG 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, care prevede că:

*„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, ..., în interesul serviciului, se acordă în condițiile prevăzute în contractele colective sau individuale de muncă.”*

De asemenea, chiar și prevederile art.3 alin.(1) lit.c) din Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și Consiliului, precum și alin.(7) prevăd că:

- art.3 alin.(1) lit.c)

*“Statele membre asigură că, indiferent de legea aplicabilă raporturilor de muncă, întreprinderile menționate la articolul 1 alineatul (1) garantează lucrătorilor detașați pe teritoriul lor condiții de muncă și de încadrare în muncă cu privire la următoarele aspecte stabilite în statul membru pe teritoriul căruia sunt executate lucrările:*

*c) salariul minim, inclusiv plata orelor suplimentare”*

- art.3 alin.(7):

*„Alocațiile specifice detașării sunt considerate parte a salariului minim, în măsura în care nu sunt vărsate cu titlu de rambursare a cheltuielilor suportate efectiv pentru detașare, cum ar fi cheltuielile de transport, cazare și masă” .*

Din punct de vedere fiscal posibilitatea acordării diurnei există pentru salariații care se pot afla în situația de delegare/detașare, situație în care nu se află angajatul trimis să se formeze profesional în spațiul UE, deoarece având locul de muncă de bază în România, și neavând loc de muncă în Germania, la care să se producă delegarea/detașarea, locul de munca este strict determinat în țara de domiciliu a beneficiarului formării profesionale.

Altfel spus, sumele primite de angajații unității verificate cu titlu de diurnă nu pot fi considerate a fi indemnizații de delegare/detașare, deoarece angajații petentei au participat la programele de pregătire profesională organizate de ... GmbH în Germania, iar locul de muncă prevăzut în contractele de muncă era la SC X SRL din România, salariatul nu a fost trimis de angajator să exercite temporar în afara locului său de muncă, lucrări sau sarcini corepunzătoare atribuțiilor de serviciu, ci este trimis să fie format profesional.

Cu privire la susținerea petentei că organele de inspecție fiscală au refuzat să examineze toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, acestea nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, în speță, trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației*

*Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*ART. 6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*ART. 7 (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

În conformitate cu prevederile art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se arată:

*“ART.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

*ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat;
- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere,

organele de inspecție fiscală respectând prevederile art. 94 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

În concluzie, toate demersurile întreprinse de organele de inspecție fiscală s-au desfășurat cu respectarea prevederilor legale invocate și nu cu încălcarea lor, iar în timpul inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a identificat și a avut în vedere toate circumstanțele edificatoare, pe de o parte a luat în considerare toate documentele justificative prezentate de societate, documente aferente evidenței contabile a societății necesare pentru determinarea corectă a situației de fapt a contribuabilului, iar pe de altă parte, o serie de documente prezentate de societate nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu au respectat prevederile legale aplicabile în cauză.

Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate, echipa de inspecție fiscală, în mod legal au considerat că sumele de bani primite de salariaților petentei cu ocazia participării la programele de pregătire profesională organizate de ... GmbH în Germania, sunt avantaje în bani acordate salariaților care se includ în venitul din salarii ai respectivilor salariați și se impozitează conform cap.III din titlul III

„Impozitul pe venit” din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în mod legal, organele de inspecție fiscală, au procedat la recalcularea sumelor brute de care au beneficiat salariații, rezultând un quantum brut în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală luând în considerare faptul că suma de ... lei reprezintă suma netă efectiv primită de salariații care au participat la cursurile de formare profesională, . a rezultat un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei, calculat pentru diurnele acordate salariaților în cadrul formării profesionale, prin aplicarea aplicarea cotei de 16 % asupra bazei de calcul, determinată conform prevederilor art.57 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. ... pg. ... - ... la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, din analiza statelor de salarii, angajații societății au beneficiat de deduceri suplimentare, conform art.56 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art.56 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3.000 lei nu se acordă deducerea personală.”*

Deoarece însumând veniturile brute conform statelor de plată ale salariaților care au participat la cursuri de formare profesională cu avantajele primite de aceștia pentru participarea la formarea profesională, s-a depășit suma de 3.000 lei, echipa de inspecție fiscală a considerat că acești salariați nu mai beneficiază de deducere personală, drept pentru care a fost stabilit un impozit pe veniturile din salarii suplimentar în sumă de ... lei calculat prin aplicarea aplicarea cotei de 16 % asupra deducerilor acordate, conform prevederilor art.57 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit suplimentar un impozit pe veniturile din salarii, în sumă totală de ... lei, format din:

... lei – impozit pe veniturile din salarii (calculat pentru diurnele acordate salariaților în cadrul formării profesionale);

... lei – impozit pe veniturile din salarii (calculat pentru deducerilor personale acordate),

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din salarii.

De asemenea, pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.58 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, procedând la calculul dobânzilor/ majorărilor de întârziere, în temeiul prevederilor art.119 și 120 din OG nr.92/2003, republicată. Dobânzile/majorările de întârziere, în sumă totală de ... lei au fost calculate pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, conform anexei nr. ... la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.01.2010 – 31.05.2013:

*“(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”,*

pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile din salarii în sumă de ... lei, stabilit pentru perioada 01.01.2010 – 31.05.2013, au fost calculate penalități de întârziere pentru perioada 26.09.2010 – 30.06.2013, în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> lit.c) din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada menționată anterior.

În conformitate cu prevederile art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 01.07.2013 – 04.03.2015:

*„(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor” ,*

pentru neplata la termen a impozitului pe veniturile din salarii stabilit pentru perioada 01.06.2013 - 31.12.2014, în sumă de ... lei, au fost calculate penalități de întârziere pentru perioada 01.07.2013 – 04.03.2015, în sumă de ... lei, în conformitate cu

prevederile OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada menționată anterior.

În concluzie, pentru impozitul pe veniturile din salarii, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere, în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. ... la raportul de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată, petenta susține că întrucât nu datorează debitele contestate, nu datorează nici accesoriile aferente, dar nu invocă niciun fel de motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriiile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriiile aferente impozitului pe veniturile din salarii, în condițiile în care debitele generatoare au fost reținute ca datorate.

În drept, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația”.*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la alte motive pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În concluzie, se reține că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea accesorilor în sumă de ... lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,



republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe veniturile din salarii;

... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe veniturile din salarii,

În consecință, în ceea ce privește capătul de cerere referitor la impozitul pe veniturile din salarii, pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

... lei - impozit pe veniturile din salarii stabilit suplimentar;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe veniturile din salarii;

... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe veniturile din salarii,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014,

contestația formulată de SC X SRL din ... va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe veniturile din salarii stabilit suplimentar;

... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe veniturile din salarii;

... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe veniturile din salarii,

#### **III.4. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... leireprezentând:**

... lei – contribuțiile sociale aferente veniturilor asimilate veniturilor din salarii;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor sociale;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuțiilor sociale,

cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, prin Serviciul de Soluționare Contestațiilor este dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit în sarcina contestatoarei contribuții sociale pentru sumele asimilate veniturilor din salarii, precum și accesoriile aferente acestora.

În fapt perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC X SRL din ... plătește salariiilor săi trimiși pentru formare profesională la ... GmbH în Germania, diverse sume de bani cu titlu de diurnă în sumă de ... lei (anexa nr. ..., pg. ...-... la raportul de inspecție fiscală), așa cum rezultă

și din Nota Explicativă din data de 23.02.2015, dată de dl. X având calitatea de administrator la SC X SRL (anexa nr. ... la raportul de inspecție fiscală).

Așa cum organele de inspecție fiscală au menționat detaliat la capitolul „Impozitul pe veniturile din salarii” contravaloarea diurnelor acordate a fost asimilată veniturilor din salarii, fiind supuse impunerii conform art.55 alin.(2) lit.k) și pct.68 lit.a), pct.71 și pct.72 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în timpul controlului au fost recalulate sumele brute de care au beneficiat salariații, rezultând un quantum brut de ... lei, pornind de la suma netă primită de salariații care au beneficiat de cursuri de pregătire profesională în valoare totală de ... lei.

Conform art.296<sup>4</sup> alin.(1) din Codul fiscal, câștigul brut realizat de salariații prevăzuți la art.296<sup>3</sup> lit.a) din Codul fiscal include:

*“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;*

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

Pct.9 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precizează faptul că:

*“Veniturile care se includ în câștigul brut realizat din activități dependente, care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale individuale obligatorii, sunt cele prevăzute la art. 296<sup>4</sup> din Codul fiscal, care se completează cu prevederile pct. 68 din Normele metodologice de aplicare a titlului III din Codul fiscal, date în aplicarea art. 55 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, mai puțin veniturile asupra cărora nu există obligația plății contribuțiilor sociale potrivit reglementărilor generale și specifice fiecărei contribuții sociale, precum și celor din legislația privind asigurările sociale.”*

Deoarece din considerentele prezentate pe larg de organele de inspecție fiscală la capitolul „Impozitul pe veniturile din salarii” din raportul de inspecție fiscală, sumele primite cu titlu de diurnă de către salariații care au participat la cursurile de pregătire profesională organizate la ... GmbH Germania au fost reconsiderate de echipa de inspecție fiscală ca fiind asimilate veniturilor din salarii, acestea constituie și venituri care se includ în câștigul brut realizat de salariați și ca urmare constituie baza lunară de calcul pentru contribuția socială datorată de angajator.

Organele de inspecție fiscală au menționat de asemenea faptul că, în speță sunt incidente și prevederile art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze (...) relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”,*

respectiv prevederile art.14 din același act normativ:

*„(1) Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

*(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.*

La art.64 și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

*„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”,*

respectiv:

*„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

La pct.46 alin.(1) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, conform principiului prevalenței economicului asupra juridicului: *“prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora”,* iar la pct.46 alin.(2) se prevede *“forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică”.*

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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”.*

Art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil, sau contribuabili.

Articolul 11 reprezintă transpunerea în fiscalitatea românească a principiului *“substance over form”*, principiu al contabilității anglo-saxone, consacrat și în dreptul fiscal internațional. Potrivit acestuia, trebuie să se acorde prevalența substanței unei operațiuni, în detrimentul formei sale juridice. În dreptul civil roman există un principiu similar, respectiv acela al intenției reale a părților, indiferent de forma juridică a actului. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

La pct.6.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se arată că:

*„În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”*

Față de cele arătate mai sus, precum și cele reținute la pct. **III.3.** referitor la capătul de cerere privind impozitul pe veniturile din salarii, având în vedere faptul că SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor legale în vigoare, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au procedat la stabilirea acestora astfel:

**III.4.1. Referitor la contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de salariații sub formă de diurnă pentru participarea la cursuri de formare profesională sunt drepturi de natura veniturilor salariale.

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.24 din Legea nr.19/2000.

În drept, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- pentru anul 2010, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator este stabilită în baza art.18 alin.(2) și (3) din Legea nr.19/2000, cu modificările și completările ulterioare, iar conform art.18 lit.a) din Legea nr.12/2010 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2010, cota aplicabilă în 2010 este 20,8% pentru condiții normale de muncă;

- pentru anul 2011, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator este stabilită potrivit prevederilor Legii nr.286/2010 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2011, a titlului IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin OUG nr.117/2010, care la art.296<sup>18</sup> alin.(1) precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2011:

*“ (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;”*

- pentru anul 2012, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator este stabilită potrivit prevederilor Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

*“ (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;”*

- pentru anul 2013, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator este stabilită potrivit prevederilor Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2013:

*“ (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;”*

- pentru anul 2014, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator este stabilită potrivit prevederilor Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar cota aplicabilă în anul 2014, se stabilește astfel:

- pentru perioada ianuarie – septembrie 2014, conform art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“ (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;”

- **pentru perioada octombrie – decembrie 2014**, conform art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (modificată prin Legea nr.123/2014):

“ (3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a<sup>1</sup>) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care, 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;”.

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus, precum și constatările făcute la punctul **III.3** și **III.4** din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că societatea contestatoarea datorează, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, s-a aplicat în mod corect cota de contribuție socială de 20,8 %, pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2014, respectiv 15,8% pentru perioada 01.10.2014 – 31.12.2014, cota prevăzută la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a<sup>1</sup> din Codul fiscal, determinându-se o contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în sumă de ... lei, (din care suma de ... lei cu cota aplicată de 20,8 % și suma de ... lei cu cota aplicată de 15,8%).

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției de asigurări sociale datorată de angajator în sumă totală de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

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

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

... lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator,

și având în vedere faptul că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente care să combată stabilirea contribuției de asigurări sociale datorată de angajator și a accesoriilor aferente, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

**III.4.2. Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de salariații sub formă de diurnă pentru participarea la cursuri de formare profesională sunt drepturi de natura veniturilor salariale.

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.24 din Legea nr.19/2000.

În drept, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

– pentru anul 2010, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajat este stabilită în baza art.21 alin.(2) din Legea nr.19/2000, cu modificările și completările ulterioare, iar conform art.18 din Legea nr.12/2010, cota aplicabilă în 2010 este de 10,5% (indiferent de condițiile de muncă);

- pentru anul 2011, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajat este stabilită prin titlul IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin OUG nr.117/2010, care la art.296<sup>18</sup> alin.(1) precizează:

*“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.”,*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2011:

*“(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;”*

- pentru anul 2012, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajat este stabilită potrivit Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012 este:

*“ (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;”*

- pentru anul 2013, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajat este stabilită potrivit Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2013 este:

*“ (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;”*

- pentru anul 2014, contribuția individuală de asigurări sociale datorată de angajat este stabilită potrivit prevederilor Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar cota aplicabilă în anul 2014, se stabilește astfel:

- pentru perioada ianuarie – septembrie 2014, conform art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“ (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;”*



- pentru perioada octombrie – decembrie 2014, conform art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.a) a<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (modificată prin Legea nr.123/2014):

“ (3) *Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*a) pentru contribuția de asigurări sociale:*

*a<sup>1</sup>) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care, 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;”.*

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus, precum și constatările făcute la punctul **III.3** și **III.4** din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că societatea contestatoarea datorează o contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în ceea ce privește contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați stabilită suplimentar;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați stabilită suplimentar,

și având în vedere faptul că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente care să combată stabilirea contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați și a accesoriilor aferente, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

**III.4.3. Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de salariații sub formă de diurnă pentru participarea la cursuri de formare profesională sunt drepturi de natura veniturilor salariale.

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.258 alin.(1) și alin (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

– pentru anul 2010, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator este stabilită în baza art.258 din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, iar conform art.7 alin.(2) lit.b din Legea nr.11/ 2010 a bugetului de stat pe anul 2010, cota aplicabilă în 2010 este de 5,2%:

*“(2) Pentru anul 2010, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc după cum urmează:*

*b) 5,2% pentru cota datorată de angajatori, prevăzută la art. 258 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare;”*

- pentru anul 2011, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator este stabilită prin titlul IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin OUG nr.117/2010, care la art.296<sup>18</sup> alin.(1) precizează:

*“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.”,*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b) b<sup>2</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2011:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

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

- pentru anul 2012, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator este stabilită potrivit Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b) b<sup>2</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

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

- pentru anul 2013, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator este stabilită potrivit Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b) b<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2013 este:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

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

- pentru anul 2014, contribuția de asigurări de sănătate datorată de angajator este stabilită potrivit prevederilor Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b) b<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2014 este:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

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

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus, precum și constatările făcute la punctul **III.3** și **III.4** din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că societatea contestatoarea datorează o contribuție pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, au procedat la calculul

dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

... lei – contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator,

și având în vedere faptul că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente care să combată stabilirea contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator și a accesoriilor aferente, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

**III.4.4. Referitor la contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de salariații sub formă de diurnă pentru participarea la cursuri de formare profesională sunt drepturi de natura veniturilor salariale.

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

– pentru anul 2010, contribuția individuală de asigurări de sănătate datorată de angajați este stabilită în baza art.257 din Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, iar conform art.7 din Legea nr.11/ 2010 a bugetului de stat pe anul 2010, cota aplicabilă în 2010 este de 5,5%;

*“(2) Pentru anul 2010, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc după cum urmează:*

*a) 5,5% pentru cota datorată de angajat, prevăzută la art.257 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare;”;*

- pentru anul 2011, contribuția individuală de asigurări de sănătate datorată de angajați este stabilită prin titlul IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin OUG nr.117/2010, care la art.296<sup>18</sup> alin.(1) precizează:

*“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.”,*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b) b<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2011:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

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

- pentru anul 2012, contribuția individuală de asigurări de sănătate datorată de angajați este stabilită potrivit Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b) b<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

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

- pentru anul 2013, contribuția individuală de asigurări de sănătate datorată de angajați este stabilită potrivit Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b) b<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2013 este:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

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

- pentru anul 2014, contribuția individuală de asigurări de sănătate datorată de angajați este stabilită potrivit prevederilor Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”,*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.b) b<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2014 este:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:*

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

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus, precum și constatările făcute la punctul **III.3** și **III.4** din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că societatea contestatoarea datorează o contribuție pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției pentru asigurările de sănătate reținută de la asigurați în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în ceea ce privește contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

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

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați,

și având în vedere faptul că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente care să combată stabilirea contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați și a

accesorilor aferente, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

### **III.4.5. Referitor la contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de salariații sub formă de diurnă pentru participarea la cursuri de formare profesională sunt drepturi de natura veniturilor salariale.

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.26 din Legea nr.76/2002 cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

– pentru anul 2010, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator este stabilită în baza art.26 din Legea nr.76/2002, cu modificările și completările ulterioare, iar conform art.19 din Legea nr. 12/2010 a bugetului de stat pe anul 2010, cota aplicabilă în 2010 este de 0,5%;

- pentru anul 2011, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator este stabilită prin titlul IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin OUG nr.117/2010, care la art.296<sup>18</sup> alin.(1) precizează:

*“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.”*,

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d) d<sup>2</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2011:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

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

- pentru anul 2012, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator este stabilită potrivit Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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.*”

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d) d<sup>2</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

“(3) *Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

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

- pentru anul 2013, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator este stabilită potrivit Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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.*”

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d) d<sup>2</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2013:

“(3) *Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

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

- pentru anul 2014, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator este stabilită potrivit prevederilor Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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.*”,

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d) d<sup>2</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2014:

“(3) *Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:



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

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus, precum și constatările făcute la punctul **III.3** și **III.4** din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că societatea contestatoarea datorează o contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator reținută de la asigurați.

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator,

și având în vedere faptul că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente care să combată stabilirea contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator și a accesoriilor aferente, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

**III.4.6. Referitor la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de salariații sub formă de diurnă pentru participarea la cursuri de formare profesională sunt drepturi de natura veniturilor salariale.

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.27 din Legea nr.76/2002, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

– pentru anul 2010, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajat este stabilită în baza art.27 din Legea nr.76/2002, cu modificările și completările ulterioare, iar conform art.19 din Legea nr.12/2010 a bugetului de stat pe anul 2010, cota aplicabilă în 2010 este de 0,5%;

- pentru anul 2011, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajat este stabilită prin titlul IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin OUG nr.117/2010, care la art.296<sup>18</sup> alin.(1) precizează:

*“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.”*,

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d) d<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2011:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:*

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

- pentru anul 2012, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajat este stabilită potrivit Legii nr.293/2011 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2012, a Legii nr.294/2011 a bugetului de stat pe anul 2012 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d) d<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2012:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:*

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

- pentru anul 2013, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajat este stabilită potrivit Legii nr.6/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2013, a Legii nr.5/2013 a bugetului de stat pe anul 2013 și art.296<sup>18</sup> alin.(1)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d) d<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2013:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:*

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

- pentru anul 2014, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajat este stabilită potrivit prevederilor Legii nr.340/2013 a bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2014, a Legii nr.356/2013 a bugetului de stat pe anul 2014 și art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.d) d<sup>1</sup>) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2014:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:*

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

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus, precum și constatările făcute la punctul **III.3** și **III.4** din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că societatea contestatoarea datorează o contribuție individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în ceea ce privește contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

... lei – contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați,  
și având în vedere faptul că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente care să combată stabilirea contribuției individuale de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați și a accesoriilor aferente, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:  
“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației  
11.1. Contestația poate fi respinsă ca:  
a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,  
contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

**III.4.7. Referitor la contribuția pentru concedii și indemnizații în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de salariații sub formă de diurnă pentru participarea la cursuri de formare profesională sunt drepturi de natura veniturilor salariale.

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

– pentru anul 2010, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este stabilită în baza OUG nr.158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, iar conform art.4 alin.(1) din OUG nr.158/2005, cota aplicabilă în 2010 este de 0,85%;

- pentru anul 2011, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este stabilită prin titlul IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin OUG nr.117/2010, care la art.296<sup>18</sup> alin.(1) precizează:

“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.”,*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.c) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2011:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

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

- pentru anii 2012, 2013 și 2014, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este stabilită potrivit art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

*“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.”,*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.c) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă pentru anii 2012, 2013 și 2014:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

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

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus, precum și constatările făcute la punctul **III.3** și **III.4** din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că societatea contestatoarea datorează o contribuție pentru concedii și indemnizații în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției pentru concedii și indemnizații în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în ceea ce privește contribuția pentru concedii și indemnizații, pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

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

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice.

și având în vedere faptul că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente care să combată stabilirea contribuției pentru concedii și indemnizații și a accesoriilor aferente, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

### **III.4.8. Referitor la contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de salariații sub formă de diurnă pentru participarea la cursuri de formare profesională sunt drepturi de natura veniturilor salariale.

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor Legii nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale.

În drept, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

– pentru anul 2010, contribuția datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale este stabilită în baza Legii nr.200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, iar conform art.7 alin.(1) din Legea nr.200/2006, coroborat cu art.19 din Legea nr.12/2010, cota aplicabilă în 2010 este de 0,25%

- pentru anul 2011, contribuția datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale este stabilită prin titlul IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin OUG nr.117/2010, care la art.296<sup>18</sup> alin.(1) precizează:

*“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.”,*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.f) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2011:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.”*

- pentru anii 2012, 2013 și 2014, contribuția datorată de angajator la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale este stabilită potrivit art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

*“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.”*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.f) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă pentru anii 2012, 2013 și 2014:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.”*

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus, precum și constatările făcute la punctul **III.3** și **III.4** din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că societatea contestatoarea datorează o contribuție angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în ceea ce privește contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale, pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

... lei – contribuția angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

și având în vedere faptul că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente care să combată stabilirea contribuției angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creanțelor sociale și a accesoriilor aferente, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

**III.4.9. Referitor la contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei și accesoriile aferente acesteia, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei;**

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că drepturile primite de salariații sub formă de diurnă pentru participarea la cursuri de formare profesională sunt drepturi de natura veniturilor salariale.

SC X SRL este un contribuabil care datorează contribuții sociale obligatorii în baza prevederilor art.296<sup>3</sup> lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.85 alin.(1) din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale.

În drept, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

– pentru anul 2010, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este stabilită în baza Legii nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale, cu modificările și completările ulterioare, iar conform art.20 din Legea nr.12/2010, cotele de contribuții datorate de angajatori în funcție de clasa de risc, aplicabile în 2010 sunt de la 0,15% și 0,85%, aplicate asupra veniturilor brute realizate lunar;

- pentru anul 2011, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este stabilită prin titlul IX<sup>2</sup> Contribuții sociale obligatorii din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, introdus prin OUG nr.117/2010, care la art.296<sup>18</sup> alin.(1) precizează:

*“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.”*,

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.e) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă în anul 2011:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*e) 0,15%-0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator; ”*



- pentru anii 2012, 2013 și 2014, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale este stabilită potrivit art.296<sup>18</sup> alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

*“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.”,*

iar la art.296<sup>18</sup> alin.(3) lit.e) din Codul Fiscal, se stabilește cota aplicabilă pentru anii 2012, 2013 și 2014:

*“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:*

*e) 0,15%-0,85% pentru contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, diferențiată în funcție de clasa de risc, conform legii, datorată de angajator; ”*

Luând în considerare prevederile legale menționate mai sus, precum și constatările făcute la punctul **III.3** și **III.4** din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit că societatea contestatoarea datorează o contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru neplata la termen a contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală, în mod legal, pentru perioada 26.09.2010 – 04.03.2015, au procedat la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere aferente în sumă de ... lei și a penalităților de întârziere aferente în sumă de ... lei, în temeiul prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(7) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în ceea ce privește contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

... lei – contribuție de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator.

și având în vedere faptul că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente care să combată stabilirea contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator și a accesoriilor aferente, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,*

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

**În consecință, ținând cont de cele menționate la pct.III.3 - III.4 și având în vedere cele reținute mai sus, la pct.III.4.1 - III.4.9.,** în ceea ce privește contribuțiile sociale aferente veniturilor asimilate veniturilor din salarii, pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit următoarele obligații suplimentare:

... lei – contribuții sociale aferente veniturilor asimilate veniturilor din salarii;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor sociale;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuțiilor sociale,

motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, contestația formulată de SC X SRL din ... va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând:

... lei – contribuțiile sociale aferente veniturilor asimilate veniturilor din salarii;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuțiilor sociale;

... lei – penalități de întârziere aferente contribuțiilor sociale,

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr.17424/24.06.2015 se

## **D E C I D E :**

**1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... /...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... /...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:**

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

**2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... /...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... /...2015, pentru capătul de cerere privind ... lei reprezentând:**

- ... lei - TVA stabilită suplimentar;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**3. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... /...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... /...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei - impozit pe veniturile din salarii stabilit suplimentar;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,

**4. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... /...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... /...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei – contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- ... lei – contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări de

- șomaj datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări de șomaj datorată de angajator;
- ... lei – contribuția individuală de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări de șomaj angajat;
- ... lei – contribuția angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor fondului de garantare pentru plata creanțelor sociale;
- ... lei – contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- ... lei – contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- ... lei – contribuția pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;
- ... lei – penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații;

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...