

DECIZIA NR.2140

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P., prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice , emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- contributia individuala la asigurarile sociale de stat
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarilor pentru somaj
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- dobanzi aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii

medicale

- impozit pe veniturile din salarii
- dobanzi aferente impozitul pe veniturile din salarii
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura, dupa cum rezulta din adresa existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala din urmatoarele motive:

1) Perioada supusa inspectiei fiscale a fost de 3 ani si 6 luni, respectiv perioada 01.01.2011-30.06.2014, care a fost stabilita de la inceput , nu prin extindere.

Societatea contestatoare sustine ca in speta au fost incalcate dispozitiile art.98 din Codul de procedura fiscala, deoarece este contribuabil mijlociu iar perioada maxima pentru care este permis controlul este de 3 ani; controlul putea fi extins numai daca era indeplinita una din conditiile prevazute de art.98 alin.(3) din Codul de procedura fiscala.

In aceste conditii societatea contestatoare sustine ca actul administrativ fiscal contestat este lovit de nulitate absoluta.

2) In ceea ce priveste fondul cauzei, societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala in mod nejustificat au considerat sumele de bani acordate salariatilor sub forma de diurna pentru deplasari in alte localitati, ca fiind avantaje in bani acordate pentru activitatea desfasurata de acestia pentru SC X.

Societatea contestatoare considera ca organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea avantajelor in bani acordate salariatilor sub forma de diurna in vederea calcularii impozitelor si taxelor datorate pe venituri salariale, fara a lua in considerare ca diurnele au fost acordate in mod legal, fara identificarea exacta a situatiilor gen exemple din Raportul de inspectie fiscala si extinzand in mod nejustificat constatările la toate cele.. de diurne; asadar a presupus fara sa aduca nicio dovada, faptul ca toate diurnele acordate in perioada 01.01.2011-30.06.2014 nu au suport legal. Sustine ca, in temeiul prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

Societate contestatoare sustine ca organul de control a anulat intreaga activitate de mentinere a contractelor cu clientii unei societati de asemenea anvergura, activitatea normala constand in deplasari in teritoriu la partenerii comerciali ai societatii.

SC X mentioneaza ca desfasoara doua tipuri de activitati si anume:

-activitate de productie :bauturi racoritoare si pufuleti si desfacerea acestora prin lanturile mari de magazine si distribuitori la nivel national realizata prin 3 reprezentanti de vanzari alocati pentru distribuitori, o persoana dedicata lanturilor internationale si doi agenti de vanzari, acesta activitate fiind supervizata in trecut de directorul de vanzari.

-activitate de distributie pentru produsele proprii si alte produse alimentare si

nealimentare.

Societatea contestatoare precizeaza ca pe perioada verificata a avut un numar de.. salariatii impartiti astfel: ..de angajati pentru activitatea de productie, .. angajati pentru activitatea comerciala si 10 angajati personal administrativ; un nu numar de aproximativ ..mijloace de transport necesare desfacerii de marfa.

Precizeaza ca, derularea relatiilor comerciale cu partenerii impune deplasari la acestia in vederea:

- urmaririi stocurilor si efectuarea comenzii de marfa;
- sedinte cu agentii de vanzari ai partenerilor;
- incasarea marfurilor vandute care implica de multe ori obtinerea de bilete la ordin, CEC sau chiar incasarea in numerar, compensari;
- verificarea in teren a prezentei produsului
- deplasarea in teren cu agentii distribuitorilor parteneri pentru promovarea produselor;
- rezolvarea litigiilor comerciale mai ales ale partenerilor aflati in dificultate financiara;
- negocieri comerciale cu persoanele desemnate;

In perioada 01.01.2011-30.06.2014 s-au emis un numar de peste ... facturi, acestea fiind incasate cu documente de tip bilet la ordin, CEC, chitante, circuite de compensare doar la partenerii externi mai sus amintiti fara lanturile de magazine.

Societatea sustine ca acest volum urias de activitate a necesitat deplasari ale angajatilor societatii cu atributii specifice cumulandu-se un numar de ..zile de deplasare pentru persoanele enumerate de organul de control in actul administrativ fiscal contestat.

Referitor la exemplele date de organul de control in sustinerea constatarilor , societatea prezinta urmatoarele argumente:

-fata de exemplul cu O, la lit.a) societatea contestatoare sustine ca acesta s-a deplasat la SC S pentru activitati comerciale si de initiere a compensarii iar in data de 18 s-a intors la Sibiu , in 19 dimineata s-a deplasat la SC E pentru remedierea unor defectiuni la masina, deplasandu-se la Bucuresti unde a efectuat compensarea prin procesul verbal iar in data de 20.01.2011 s-a intors la sediu unde a incheiat compensarea prin factura.

-fata de exemplul cu C la lit.b), societatea contestatoare sustine ca chiar daca pe dispozitia de plata apare numele C, semnatura pentru ridicarea banilor si depunerea la banca sunt ale unei colege de birou, care atunci cand C este plecat din localitate preia anumite atributii ; anexeaza in sustinere documente.

-fata de exemplul cu ceilalti angajati societatea contestatoare precizeaza ca sunt nenumarate cazurile in care salariatii aflati in deplasare solicita telefonic ridicarea sumelor de bani aferente deplasarii lor precedente pe diverse motive iar in aceste cazuri sumele de bani impreuna cu dispozitia de plata de casierie erau inmanati soferilor sau altor salariatii care se deplasau in zona iar dispozitia de plata semnata era ulterior adusa la societate.

Societatea sustine ca era imperativ ca dispozitia de plata sa fie semnata cu data cand banii au fost scosi din casierie deoarece casiera trebuia sa aiba soldul corect.

-fata de exemplul cu R de la lit.d) societatea sustine ca, acesta avea planificata deplasare pe teritoriul jududetului si a aparut o urgenta care a determinat deplasarea spre Oradea unde a dormit o noapte si apoi a continuat programul inceput.

Invoca prevederile art.47 din H.G. Nr.1860/2006 si sustine ca potrivit acestor prevederi persoanele cu functii de conducere in cadrul societatii nu sunt obligate sa obtina stampila si semnatura societatii unde se deplaseaza .

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala sau in cazul respingerii

cererii de mai sus sa se recalculeze obligatiile fiscale doar aferent acelor cazuri semnalate.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale de plata in valoare totala care se compun din:

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- contributia individuala la asigurarile sociale de stat
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- dobanzi aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale ;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la obligatiile fiscale, contestate de societate, rezulta urmatoarele:

Din analiza documentelor financiar-contabile ale societatii a rezultat ca in perioada

01.01.2011-30.06.2014, SCX a acordat mai multor salariatii indemnizatii de deplasare in tara (diurne).

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru salariatii care au functii de conducere precum si executie se acorda diurne lunar pentru un numar mare de zile.

Spre exemplu:

-in luna mai 2011 s-au acordat salariatilor.... diurne pentru un numar de 18 zile iar salariatilor.. s-au acordat diurne pentru un numar de 9 zile;

-in luna martie 2014 s-au acordat salariatilor ... diurne pentru un numar de 21 zile iar salariatilor... s-au acordat diurne pentru un numar de 20 zile respectiv 10 zile.

Din analiza ordinelor de deplasare, organele de inspectie fiscala au constatat ca diurnele acordate salariatilor enumerati mai sus sunt justificate prin deplasari repetate, lunar , intr-un numar mare de zile la aceleasi societati sau prin deplasari intr-un numar mare de zile la o singura societate.

Spre exemplu;

-conform Ordinelor de deplasare rezulta ca salariatii... au fost in aceeasi perioada respectiv 03-07.2011, la aceeasi societate.

-conform Ordinelor de deplasare din luna mai 2011, in aceasta luna au fost la societatea G un numar de 6 salariatii ai SC X ;

-conform Ordinelor de plata salarului X -reprezentant vanzari a fost in perioada 10-14.02.2014 numai la societatea G, in perioada 17-21.02.2014 numai la societatea I iar in perioada 24-28.02.2014 numai la societatea D.

Din analiza evidentei contabile a SC X a rezultat ca tranzactiile economice efectuate de aceasta societate cu societatile unde s-au efectuat deplasarile, prezentate in anexa 5 , raportat la numarul de salariatii ai X si a deplasarilor acestora la societatile respective sunt mult mai mici.

De asemenea organele de inspectie fiscala au verificat si alte documente ale societatii in vederea stabilirii starii de fapt fiscale si au constatat urmatoarele:

-Conform fisei de cont 542 si a chitantei emisa de SC P, salariatul X era la Sibiu iar conform Ordinului de deplasare, in baza caruia s-a acordat diurna pentru un numar de 4 zile, acesta figura ca fiind plecat la societatile G. si S. .

-Conform Dispozitiilor de plata si a Foilor de varsamant BRD , C era la sediul societatii iar conform Ordinului de deplasare in baza caruia i s-a acordat diurna pentru 5 zile, acesta a fost plecat la societatile D, G si P .

-Conform Dispozitiei de plata salariatul I era la sediul societatii; conform Ordinului de deplasare in baza caruia i s-a acordat diurna pentru un numar de 4 zile, salariatul in cauza a fost in perioada la societatile T si W. ;

-Conform Dipozitiei de plata salariatul F, era sediul societatii. Conform Ordinului de deplasare (in baza caruia i s-a acordat diurna pentru un numar de 4 zile) F a fost la societatile G si W.

-Conform facturii si a chitantei emise de SC E salariatul R era in judetul Bihor. Conform Ordinului de deplasare (in baza caruia s-a acordat diurna pentru un numar de 5 zile) R a fost la societatile... din Sibiu.

Urmare a analizarii documentelor mai sus enumerate organele de inspectie fiscala au constatat ca sumele de bani acordate salariatilor sub forma de diurna reprezinta in fapt avantaje in bani acordate pentru intreaga activitate desfasurata de acestia la SC X pentru care societatea avea obligatia sa calculeze, sa retina, sa declare si sa achite impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor si a contributiilor sociale datorate de angajator in conformitate cu prevederile art.55, art.296², art.296³, art.296⁵, art.296¹⁸ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si art.22 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, au stabilit in sarcina X obligatii reprezentand contributi la asigurari sociale si impozit pe venituri din salarii.

Aferent obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala, au stabilit, pe perioada 26.02.2011-27.10.2014, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2011-30.06.2014;

A.In ceea ce priveste capatul de cerere privind incalcarea regulilor de procedura referitoare la efectuarea inspectiei fiscale, mentionam:

In fapt, prin adresa emisa de ANAF s-a solicitat efectuarea unor inspectii fiscale partiale privind impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale, avand in vedere derularea Proiectului pilot vizand reducerea salariilor subdeclarate de contribuabilii mijlocii , in Anexa acestui proiect fiind identificata si SC X.

Urmare a solicitarii de mai sus a fost intocmit Avizul de inspectie fiscala, comunicat societatii , prin posta cu confirmare de primire, in care se precizeaza ca se vor verifica ansamblul declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala pentru:

-Contributia de asigurari sociale datorate de angajator in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

În contestația formulată societatea contestatoare susține că, așa cum rezultă din actele de control perioada verificată a fost de 01.01.2011-30.06.2014 adică 3 ani și 6 luni, ceea ce contravine prevederilor art.98 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Susține că, SC X este contribuabil mijlociu iar acestor prevederi legale perioada maximă pentru care este permis controlul este de 3 ani și numai ulterior controlului putea fi extinsă perioada supusă verificării pentru motivele prevăzute la art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În drept, față de susținerile societății contestatoare cu privire la perioada supusă inspecției fiscale, sunt aplicabile prevederile art.98 din Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.[...]”

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, la contribuabilii mici și mijlocii inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Pentru această categorie de contribuabili inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv 5 ani, care încep să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța, dacă este identificată cel puțin una din situațiile prevăzute la art.98 alin.(3) din O.G.nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că organele de inspecție fiscală au transmis societății contestatoare Avizul de inspecție fiscală, prin care a fost

informata ca "incepand cu data de.. veti face obiectul unei inspectii fiscale avand ca obiective:

Verifica ansamblul declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala pentru:

-Contributia de asigurari sociale datorate de angajator in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice in perioada 01.01.2011-30.06.2014;

-Impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor in perioada 01.01.2011-30.06.2014;"

Prin urmare perioada care urma a fi verificata, respectiv 01.01.2011-30.06.2014, a fost stabilita prin Avizul de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala , pe perioada de prescriptia, avand in vedere si adresa emisa de ANAF- prin care SC X a fost mentionata.

Potrivit prevederilor art.101 din O.G. Nr.92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Înaintea desfășurării inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscală.[...]

(3) Avizul de inspectie fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspectiei fiscale;

b) data de începere a inspectiei fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspectiei fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale."

Textele de lege mai sus enuntate nu prevad obligatia organului de inspectie fiscala de a prezenta contribuabilului motivele pentru care inspectia fiscala este extinsa pe perioada termenului de prescriptie.

Astfel, se retin ca fiind neintemeiate cele sustinute de societatea contestatoare cu privire la extinderea perioadei verificate de la 3 ani la 3 ani si 6 luni, fapt sustinut si de constatarile organelor de inspectie fiscala care au stabilit sume suplimentare de plata in sarcina SC X pentru perioada 01.01.2011-30.06.2014, aceasta incercand sa justifice neplata obligatiilor fiscale prin invocarea exceptiei de nulitate a actului administrativ fiscal respectiv a Deciziei de impunere.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala a fost

intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care exceptia de procedura ridicata de societate este neintemeiata.

Mentionam ca debitele reprezentand contributi sociale , impozit pe veniturile din salarii precum si accesoriile aferente au fost stabilite de organele de inspectie fiscala in interiorul termenului de prescriptie calculat conform prevederilor legale incidente in materie.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societate cu privire la extinderea perioadei verificate pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, a fost respinsa ca neintemeiata, D.G.R.F.P. se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

B)In ceea ce privesc obligatiile fiscale de natura salariale precum si accesorii aferente stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca sumele platite salariatilor de titlu de diurna pe perioada verificata reprezinta avantaje de natura salariala ce trebuiau impozitate si daca SC X datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale de natura salariala stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere.

In fapt,pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, SC X a acordat salariatilor, lunar, pentru un numar mare de zile din luna, sume de bani in numerar prin dispozitii de plata, cu titlu de diurne, pentru care societatea nu a justificat cu documente aceste diune.

Spre exemplu:

-in luna mai 2011 s-au acordat salariatilor diurne pentru un numar de 18 zile iar salariatilor s-au acordat diurne pentru un numar de 9 zile;

-in luna martie 2014 s-au acordat salariatilor diurne pentru un numar de 21 zile iar salariatilor s-au acordat diurne pentru un numar de 20 zile respectiv 10 zile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca s-au platit, pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, in numerar , din casieria societatii prin dispozitii de plata suma de ...lei.

Din analiza ordinelor de deplasare, organele de inspectie fiscala au constatat ca diurnele acordate salariatilor enumerati mai sus sunt justificate prin deplasari repetate lunar , intr-un numar mare de zile la aceleasi societati sau prin deplasari intr-un numar mare de zile la o singura societate.

Din analiza evidentei contabile a SC X a rezultat ca tranzactiile economice efectuate de aceasta societate cu societatile unde s-au efectuat deplasarile, prezentate in anexa 5 , raportat la numarul de salariati ai SC X si a deplasarilor acestora la societatile respective sunt mult mai mici.

De asemenea organele de inspectie fiscala au verificat si alte documente ale societatii respectiv dispozitii de plata , ordine de plata si au constatat ca acestea purtau semnatura salariatilor mai sus enumerati in conditiile in care conform ordinelor de deplasare acestia figurau ca fiind in alta localitate.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea operatiunilor economice majorand fondul de salarii cu sumele brute plecand de la sumele nete de bani acordate lunar salariatilor mai sus enumerati cu titlu de diurna ca reprezentand avantaje in bani, care in conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal reprezinta avantaje in bani de natura salariala pentru care societatea contestatoare avea obligatia de a calcula, retine, declara si vira bugetului de stat impozit pe venituri din salarii precum si contributi la asigurari sociale obligatorii in conformitate cu prevederile art.55, art.296², 296³, 296⁵, 296¹⁸ din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, prin actul administrativ fiscal intocmit, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale suplimentare reprezentand contributi la asigurari sociale de stat de sanatate, somaj, fond de garantare, concedii si indemnizatii, impozit pe venituri din salarii precum si accesorii aferente.

In contestatia formulata, societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala in mod nejustificat au considerat sumele de bani acordate salariatilor sub forma de diurna pentru deplasari in alte localitati, ca fiind avantaje in bani acordate pentru activitatea desfasurata de acestia pentru SC X.

Societatea contestatoare considera ca organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea avantajelor in bani acordate salariatilor sub forma de diurna in vederea calcularii impozitelor si taxelor datorate pe venituri salariale, fara a lua in considerare ca diurnele au fost acordate in mod legal, fara identificarea exacta a situatiilor gen exemple din Raportul de inspectie fiscala si extinzand in mod nejustificat constatările la toate cele ...de diurne; asadar a presupus fara sa aduca nicio dovada, faptul ca toate diurnele acordate in perioada 01.01.2011-30.06.2014 nu au suport legal.Sustine ca, in temeiul prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

Invoca prevederile art.47 din H.G. Nr.1860/2006 si sustine ca potrivit acestor prevederi legale persoanele cu functii de conducere in cadrul societatii nu sunt obligate sa obtina stampila si semnatura societatii unde se deplaseaza .

Potrivit art.43 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii:

“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.”

Iar in conformitate cu prevederile art.44 din acelasi act normativ:

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

Cu privire la indemnizatia de delegare si detasare in H.G. Nr.1860/2006 privind drepturile și obligatiile personalului autoritatilor și institutiilor publice pe perioada delegarii și detasarii în alta localitate, precum și în cazul deplasarii, în cadrul localitatii, în interesul serviciului, se prevede:

-art.9

“Persoana aflată în delegare sau detașare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă primește o indemnizație zilnică de delegare sau de detașare de 13 lei, indiferent de funcția pe care o îndeplinește și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea.

-art.10

Numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegare sau detașare se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă,

considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de delegare sau detașare.

-art.11

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

Potrivit DEX editia 1999 editura Cartier diuna reprezinta “indemnizatia zilnica platita unui angajat pentru acoperirea cheltuielilor ocazionate de o deplasare de serviciu”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispoziția angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu în afara locului sau de munca. Persoana aflata în delegare sau detasare într-o localitate are dreptul la indemnizatie zilnica de delegare sau de detasare.

Numarul zilelor calendaristice in care persoana se afla in delegare sau detasare se socoteste de la data si ora plecarii pana la data si ora inapoierii mijlocului de transport din si in localitatea unde isi are locul permanent de munca, considerandu-se fiecare 24 de ore cate o zi de delegare, detasare.

Pentru delegarea cu o durata de o singura zi precum si pentru ultima zi , in cazul delegarii de mai multe zile indemnizatia se acorda numai daca durata delegarii este de cel putin 12 ore.

In Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile este prezentat Ordinul de deplasare/delegare , ca document justificativ de inregistrare in contabilitate a cheltuielilor de delegare/detasare.

Potrivit Ordinului nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, Ordinul de deplasare/delegare:

“1. *Servește ca:*

- ***dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;***

- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*

- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*

- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.[...]*

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- *denumirea unității;*

- *denumirea și numărul formularului;*

- *numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;*

- *data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;*

- *ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;*

- *cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;*

- *numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de*

primit/restituit;

- semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans.”

Analizand Ordinele de deplasare/detasare existente in copie la dosarul contestatiei, se retine ca acestea nu cuprind informatii referitoare obiectul delegarii, nu sunt completate zilele de sosire si plecare la/de la societatile “vizate” nu sunt semnate de reprezentantii acestor societatii.

Prin urmare se retine ca Ordinele de deplasare /delegare in baza caruia au fost acordate diunele in valoare totala de ... lei salariatilor mai sus enumerati nu contin toate elementele prevazute de lege si in aceste conditii nu se poate determina numarul zilelor de delegare /deplasare pe fiecare salariat in parte si totodata diuna acordata acestora.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate numarul zilelor calendaristice in care persoana se afla in delegare sau detasare se socoteste de la data si ora plecarii pana la data si ora inapoierii mijlocului de transport din si in localitatea unde isi are locul permanent de munca, considerandu-se fiecare 24 de ore cate o zi de delegare, detasare.

Pentru delegarea cu o durata de o singura zi precum si pentru ultima zi , in cazul delegarii de mai multe zile indemnizatia se acorda numai daca durata delegarii este de cel putin 12 ore.

Mai mult, ordinele de delegare/deplasare prezentate de societate in vederea justificatii platii diurnelor in cauza, nu au calitate de document justificativ in conditiile in care nu contin informatiile obligatorii prevazute in Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

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

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

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia ordinele de deplasare/delegare pentru persoanele cu functii de conducere din cadrul societatii nu sunt obligate sa obtina stampila si semnatura societatii unde se deplaseaza, facand trimitere la art.14, art.17 si art.47 din H.G. nr.1860/2006 privind drepturile și obligatiile personalului autoritatilor și institutiilor publice pe perioada delegarii și detasarii în alta localitate, precum și în cazul deplasarii, în cadrul localitatii, în interesul serviciului nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece articolele de lege invocate de societate fac referire la persoane cu functie de conducere asimilata in conditiile legii unei functii de demnitate publica iar inconformitate cu prevederile Legii nr.284/2010 privind salarizarea unitara a personalului platit din fonduri publice , functiile asimilate cu functiile de demnitate publica sunt cele de conducator si adjunct al conducatorului din institutiile publice din subordinea Guvernului, ceea ce in cauza in speta nu este cazul.

In vederea justificarii cheltuielilor de deplasare/delegare , societatile comerciale au obligatia intocmirii Ordinelor de deplasare/ delegare in conformitate cu prevederile Ordinului 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, mai sus enuntat.

Cu privire la sumele nete de bani acordate salariatilor prin dispozitii de plata, in

numarar , cu titlu de diurna, in speta sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(1) si alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

La pct. 68, 69, pct.72 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.55 din Cod, se prevede:

“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:[...]

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

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

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

Avand in vedere prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca respectiv si orice alte sume sau avantaje de natura salariala sau asimilate salariilor.

In Normele metodologice date in aplicarea art.55 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifica in mod clar ca avantaje in bani sunt impozabile indiferent de forma organizatorica a entitatilor care le acorda.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, SC X, a platit in numerar , din casieria societatii prin dispozitii de plata suma de... lei cu titlu de diurna.

Sumele de bani cu titlu de diurna s-au acordat lunar , pentru mai multe zile salariatilor mai sus enumerati, dupa cum rezulta si din exemplul in scris de organul de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala, si anume:

-in luna mai 2011 s-au acordat salariatilor diurne pentru un numar de 18 zile iar salariatilor s-au acordat diurne pentru un numar de 9 zile;

-in luna martie 2014 s-au acordat salariatilor diurne pentru un numar de 21 zile

iar salariatilor s-au acordat diurne pentru un numar de 20 zile respectiv 10 zile.

In contestatia formulata societatea contestatoare mentioneaza ca au fost acordate sume cu titlu de diurne pentru... zile, pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, salariatilor mai sus enumerati.

In perioada 01.01.2011-30.06.2014 s-au emis un numar de peste ... facturi, acestea fiind incasate cu peste ... de documente de tip bilet la ordin, CEC, chitante, circuite de compensare doar la partenerii externi mai sus amintiti fara lanturile de magazine.

De asemenea, se retine ca salariatii societatii care au incasat diurne, s-au deplasat lunar, intr-un numar mare de zile la aceeasi societate, si anume:

-conform Ordinelor de deplasare rezulta ca mai multi salariati au fost in acelasi timp la aceeasi societate;

-conform Ordinelor de deplasare, in aceasta luna au fost la societatea G un numar de 6 salariati ai SC X;

-conform Ordinelor de plata, un salariat s-a deplasat intr-o perioada mare din luna ca aceeasi societate;

Din documentele depuse de societate la dosarul contestatiei respectiv anexa nr.5 "Situatia centralizatoare 01.01.2011-30.06.2014" si Anexa 5 la Raportul de inspectie fiscala "Situatia centralizatoare a diurnelor acordate si a modului de justificare a acestora", se retine ca ,in perioada ianuarie-octombrie 2011, SC X a acordat diurne pentru un numar de 87 de deplasari efectuate la 5 societati , in conditiile in care aceste societati nu erau parteneri de afaceri ai societatii contestatoare .

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca societatea contestatoare nu a facut dovada ca sumele platite salariatilor ar fi fost destinate deplasarii in alta localitate in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada delegarii, deplasarii conform Ordinelor de deplasare, salariatii mai sus enumerati se aflau la sediu societatii si incasau "diurnele" dupa cum rezulta si din exemplele enumerate de organul de inspectie fiscala in actul administrativ fiscal contestat precum si anexa 5 "Situatia centralizatoare a diurnelor acordate si a modului de justificare a acestora" la Raportul de inspectie fiscala .

Fata de documentele si argumentele prezentate de societate la dosarul contestatiei ,in vederea justificarii diurnei platita salariatilor mai sus enumerati, se retin urmatoarele:

-fata de exemplul cu salariatul X, analizand aceste documente se retine ca acestea au fost anexate si Ordinului de deplasare emis pe numele X in perioada 17.01.2011-20.01.2011, in baza caruia X a incasat diurna in valoare de... lei pe 4 zile.

Conform documentelor prezentate rezulta ca in data de ..., d-l X s-a aflat la sediu societatii si a achizitionat ordine de compensare de la SC T iar conform Ordinului de reparatie acesta se afla la SC E unde societatea prestatoare a efectuat reparatii la masina.

Din Ordinul de deplasare rezulta ca X s-ar fi aflat la SC C comuna.. pentru activitati comerciale si de initiere a compensarii cum sustine in contestatia formulata ; pe ordinul de deplasare exista doar Stampila G.

Mentionam ca prin documentele prezentate la dosarul contestatiei SC X nu justifica diurna de ..lei acordata X pentru cele patru zile, mai ales ca ordinul de deplasare nu contine informatiile minime obligatorii impuse de lege (scopul, destinatia, stampila unitatilor unde s-a efectuat deplasarea).

-fata de exemplul cu C, societatea contestatoare sustine ca chiar daca pe dispozitia

de plata apare numele C , semnatura pentru ridicarea banilor si depunerea la banca este a unei colege iar inscrierea numelui C pe dispozitia de plata este o eroare; anexeaza in sustinere copii ale documentelor.

Analizand documentele depuse la dosarul contestatiei , respectiv documentul emis de banca se retine ca depunatorul sumei este C avand CNP..; prin urmare, dl.C a depus la banca, suma, pentru SC X.

Sustinerile societatii contestatoare, potrivit carora din eroare s-ar fi inregistrat numele d-lui C , nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care pe foaia de varsamand emisa de banca este inregistrat si codul numeric personal al d-lui C iar reprezentantii bancii , la depunerea numerarului la banca , solicita informatii referitoare la persoana care a depus numerarul la banca.

-fata de exemplele cu salariatii.. societatea contestatoare precizeaza ca sunt nenumarate cazurile in care salariatii aflati in deplasare solicita telefonic ridicarea sumelor de bani aferente deplasarii lor precedente pe diverse motive iar in aceste cazuri sumele de bani impreuna cu dispozitia de plata de casierie erau inmanati soferilor sau altor salariatii care se deplasau in zona iar dispozitia de plata semnata era ulterior adusa la societate;societatea sustine ca era imperativ ca dispozitia de plata sa fie semnata cu data cand banii au fost scosi din casierie deoarece casiera trebuia sa aiba soldul corect.

Argumentul societatii contestatoare prezentat pentru justificarea diurnei acordata persoanelor mai sus enumerate nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care, dupa cum mentioneaza si organele de inspectie fiscala, salariatii mai sus enumerati societatea acorda diurne lunar, pentru un numar mare de zile iar plata acestora se efectueaza in data de 15 ale lunii.

Mai mult , activitatea desfasurata de contabil sef si director economic nu necesita deplasari permanente in alte localitati astfel incat societatea sa fie nevoita sa trimita bani de urgenta asa cum se sustine in contestatia formulata.

Din documentele existente la dosarul contestatiei si sustinerile din contestatia formulata,rezulta ca,SC X, a avut pe langa salariatii mai sus enumerati (care au incasat diurna) si agenti de vanzari angajati, pentru diverse regiuni ale tarii care se ocupau in principal de prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor.

S-a constatat ca , in multe cazuri, zonele acoperite de agentii de vanzari in ceea ce priveste relatia cu clientii erau aceleasi cu cele acoperite de persoanele pentru care organul de inspectie fiscala a aratat ca nu se face dovada deplasarilor in tara si ca urmare nu se justifica acordarea diurnelor.

SC X a acordat pe toata perioada verificata agentilor de vanzari diurne pentru deplasarile efectuate in tara iar organerle de inspectie fiscala au luat in considerare aceste diurne acordate in mod legal.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca din analiza documentelor prezentate de societate (chitante, borderou de predare primire a documentelor) s-a constatat ca intocmirea chitantelor si incasarea banilor, preluarea biletelor la ordin si a CEC-urilor sunt atributii ale agentilor de vanzari si doar ocazional al persoanelor cu functii de conducere din cadrul societatii.

De astfel, in contestatia formulata, societatea contestatoare precizeaza ca are angajati .. de agenti de vanzari pentru activitatea comerciala; ca in perioada 01.01.2011-30.06.2014 s-au emis un numar de peste .. facturi, acestea fiind incasate cu peste.. de documente de tip bilet la ordin, CEC, chitante,circuite de compensare la doar la partenerii externi mai sus amintiti fara lanturile de magazine.

Totodata societatea arata ca acest volum urias de activitate a necesitat deplasari

ale angajatilor societatii cu atributii specifice, deci a agentilor de vanzari si nu directorului economic, contabil sef, director general.

Prin urmare argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala in conditiile in care nu au fost prezentat la dosarul contestatiei documente care sa justifice numarul mare de zile din fiecare luna in care acestia se aflau in deplasare in alta localitate si au incasat diuna; de asemenea, exista contradictii in contestatia formulata , societatea contestatoare precizand ca volumul mare de activitate a necesitat deplasari in teren a angajatilor societatii cu atributii specifice, deci a agentilor de vanzari care sunt in numar de 25 si pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca legale diurnele acordate.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea operatiunii in cauza respectiv reconsiderarea sumelor nete in valoare totala.. lei primite de salariarii pe perioada 01.01.2011-30.06.2014, cu titlu de diuna in conditiile in care s-a demonstrat ca de fapt, sumele nete incasate de acesti salariati reprezinta avantaje in bani care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate sunt impozabile indiferent de forma organizatorica a entitatilor care le acorda.

La incadrarea acestor sume in avantaje in bani ,organele de inspectie au avut in vedere si prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. “

Art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege , principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, in ansamblul lor, fara a urmarii aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Potrivit art.6 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

“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.”

Iar potrivit art.7 din acelasi act normativ

“(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.”

La art.64 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“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.”

Iar în conformitate cu prevederile art.65 din același act normativ:

“(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.”

Mentionăm că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organul de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatările proprii în virtutea rolului activ pe care-l are organul de control.

Nu se poate invoca lipsa motivării pe baza de probe a constatărilor din actului administrativ fiscal de către organul de inspecție fiscală în condițiile în care documentele prezentate de societate nu au fost întocmite potrivit prevederilor legale respectiv ordinele de deplasare nu conțin elementele minime obligatorii prevăzute de lege (scopul, destinația și durata deplasării, stampila unității, semnatura conducătorului unității, data, data-ziua, luna, anul, ora-soșirii și plecării în/din delegație) în vederea determinării numărului de zile de deplasare și totodată determinarea diurnei acordată, a justificării cheltuielilor de deplasare precum și neconcordanțele constatate între informațiile din ordinele de deplasare și celelalte documente mai sus enumerate, înregistrate în evidențele contabile ale contribuabilului.

Astfel se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au considerat sumele nete în valoare totală de lei acordate salariaților pe perioada 01.01.2011-30.06.2014 ca reprezentând avantaje și bani și au majorat fondul de salarii lunar cu salariile brute acordate salariaților mai sus enumerați pornind de la sumele nete încasate de fiecare salariat lunar, în parte, (anexa 7 la Raportul de inspecție fiscală) stabilind o bază impozabilă suplimentară, pe perioada verificată, și obligații fiscale suplimentare de natură salariale precum și accesorii aferente.

Obligațiile fiscale suplimentare în valoare totală reprezentând contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale au fost stabilite asupra bazei impozabile determinată de organele de inspecție fiscală, conform anexei 7 la Raportul de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.296³, 296⁴, art.296⁵, art.296¹⁸ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

-art.296³

“Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

a) persoanele fizice rezidente care realizează venituri din desfășurarea unor activități în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege, atât pe perioada în care desfășoară activitate,

cât și pe perioada în care beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, precum și cele care realizează venituri de natura celor prevăzute la art. 55 alin. (2);[...]

-296^4

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

a) veniturile din salarii, astfel cum sunt definite la art. 55 alin. (1). În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;

-art.296^5

Baza de calcul al contribuțiilor sociale datorate de angajatori, entități asimilate angajatorului și orice plătitor de venituri de natură salarială sau asimilate salariilor

(1) În sistemul public de pensii, în cazul contribuabililor prevăzuți la art. 296^3 lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art. 296^3 lit. a) și b).

-art.296^18

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

(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

a) pentru contribuția de asigurări sociale:

a^1) 31,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 20,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a^2) 36,3% pentru condiții deosebite de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 25,8% pentru contribuția datorată de angajator;

a^3) 41,3% pentru condiții speciale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 30,8% pentru contribuția datorată de angajator;

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b^1) 5,5% pentru contribuția individuală;

b^2) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator;

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

d) pentru contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj:

d^1) 0,5% pentru contribuția individuală;

d^2) 0,5% pentru contribuția datorată de angajator;

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;

f) 0,25% pentru contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, datorată de angajator.

(5) Calculul contribuțiilor sociale individuale se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (3) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art. 296⁴, corectată cu veniturile specifice fiecărei contribuții în parte, cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și, după caz, la art. 296¹⁶.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca baza lunara de calcul a contributiilor sociale individuale precum si cele datorate de angajatori este constituita din castigul brut lunar realizat de persoanele impozabile asa cum sunt definite la art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale enuntate se retine ca angajatorii au obligatia de a calcula, retine si vira contributiile sociale aferente veniturilor de natura salariala prin aplicarea cotelor legale la valoarea salariilor brute realizate lunar de salariati; angajatii datoreaza contributii sociale prin aplicarea cotelor asupra unei baze lineare de calcul constituita de veniturile brute de natura drepturilor salariale realizate lunar.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din salarii, acesta a fost stabilit asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 16% , in conformitate cu prevederile art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

“(1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 euro;”

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca SC X datoreaza contributiile la bugetul asigurarilor sociale si impozitul pe veniturile din salarii stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra bazei impozabile stabilite suplimentar reprezentand avantaje in bani acordate de societate salariatilor ca plata a muncii lor pe perioada verificata.

Avand in vedere cele precizate mai sus, prevederile legale incidente cauzei, documentele existente la dosarul contestatiei , faptul ca societatea nu aduce argumente de fapt si de drept care sa combata si sa contrazica constatările organelor de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea titlului IX din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

potrivit caruia:

“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;”

se va respinge contestația formulată de SC X ca neîntemeiată pentru suma reprezentând contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale, impozit pe venituri din salarii.

În ceea ce privesc dobânzile și penalitățile de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale și impozitului pe veniturile din salarii, contestate de societate, acestea au fost calculate pe perioada 26.02.2011-27.10.2014, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

-art.120

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a 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.[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Începând cu data de 01.03.2014:

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.120¹

“(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.”

Incepand cu data de 01.07.2013:

“(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.”

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la contributiile la bugetul asigurarilor sociale, impozit pe venituri din salarii iar accesoriile reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere sunt aferente acestui debit , se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la acest capat de cerere potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice cu privire la suma totala care se compune din:

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- contributia individuala la asigurarile sociale de stat
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- dobanzi aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;

- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale ;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.