



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați
Serviciul Soluționare Contestații



Galați, Str.Portului nr.163
Cod poștal : 800211
Tel: +40 236 46.04.86
Fax : +40 236 43.24.66

DECIZIA nr. /

privind **soluționarea contestației**, înregistrată la D.G.R.F.P. Galați
sub nr...., formulată de către, cu sediul în municipiul ...,
Str. ... nr...., județul ...

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală 3, prin adresa nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr...., asupra contestației formulată de ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr....întocmită de organul de inspecție fiscală abilitat, potrivit legii.

..., are sediul în municipiul ... Str. ... nr...., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr...., se identifică prin Codul unic de înregistrare fiscală nr.... și este reprezentată legal de domnul ..., în calitate de administrator, care deține și funcția de director general.

Obiectul contestației formulată de ... îl constituie **obligațiile fiscale suplimentare de plată, în cuantum total de ... lei**, din care: ... lei, Cas angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru Cas angajator; ... lei, penalități de întârziere aferente Cas angajator; ...lei, Cas accidente muncă; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind Cas accidente muncă; ... lei, penalități de întârziere referitoare la Cas accidente muncă; ... lei, omaj angajator; ..lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru omaj angajator; ... lei, penalități de întârziere corespunzătoare omaj angajator; ... lei omaj angajat; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente omaj angajat; ...lei, penalități de întârziere cu privire la omaj angajat; ... lei, Fond garantare; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind fond garantare; ... lei, penalități de întârziere pentru fond garantare; ... lei, Sănătate angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente sănătate angajator; ... lei, penalități de întârziere privind sănătate angajator; ... lei, Sănătate angajat; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru sănătate angajat; ... lei, penalități de întârziere referitoare la sănătate angajat; ... lei, Concedii și indemnizații; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind concedii și indemnizații; ... lei, penalități de întârziere pentru concedii și indemnizații; ... lei, Venituri salarii; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru venituri salarii; ... lei, penalități de întârziere privind venituri salarii conform **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr....**, emisă de organul de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr....

Cum decizia în cauză și raportul de inspecție fiscală – suport informațional al acesteia au fost comunicate de către organul de inspecție fiscală persoanei juridice cu adresa nr...., primită în data de ... sub semnătura domnului ..., în calitate de administrator, urmată de aplicarea amprente și stampilei societății comerciale (conform documentului depus, în copie, la dosarul cauzei), iar contestația s-a depus la registratura Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Galați la nr.... și ulterior înregistrată la emitentul actelor atacate la nr.... se constată că aceasta a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

În interesul soluționării contestației urmare a solicitării telefonice a Serviciului Soluționare Contestații din cadrul direcției generale regionale, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați - Activitatea de Inspecție Fiscală - S.I.F. 3 a procedat la completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr.... cu alte informații necesare respectării pct.3.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/25.09.2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.R.F.P. Galați este investită să soluționeze pe fond contestația formulată de ...

I. Contestația este formulată de către ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...., prin care s-au stabilit **obligațiile fiscale suplimentare de plată, în quantum total de ... lei**, potrivit structurii din precedent și, implicit, a raportului de inspecție fiscală nr...., cu amendamentul că totalul sumei reținute ca fiind contestată este de ... lei.

Societatea comercială solicită să se dispună admiterea contestației, anularea actelor administrative cu consecința exonerării acesteia de la plata sumelor stabilite suplimentar întrucât sunt netemeinice și nelegale pentru considerentele ce se prezintă în continuare.

În contestație cu referire la constatările inspecției fiscale se afirmă, în primul rând faptul că organele fiscale au interpretat și aplicat greșit dispozițiile legale incidente în cauză, reclassificând cheltuielile cu mesele servite, protocol și cheltuielile cu materialele nestocate ca avantaje acordate.

În context, în acțiunea formulată în calea administrativă de atac se menționează că, în fapt a obținut în perioada: 2012 -2014 venituri din prestări servicii de vopsitorie și amenajări interioare diverse prestate în proporție de 74,7% către parteneri externi, pe bază de contracte întocmite cu aceștia. În vederea identificării de noi clienți, negocierii contractelor, semnării, urmării derulării acestora, participării la târguri de profil etc. au fost necesare multiple deplasări în străinătate ale directorului general, ... împreună cu echipa de conducere a societății, în cadrul cărora acesta a decontat cheltuielile cu mesele și alte cheltuieli de protocol absolut necesare în cadrul întâlnirilor cu partenerii externi. De asemenea, în contestație se menționează faptul că toate cheltuielile înregistrate în contabilitate ca urmare a acestor deplasări sunt însoțite de documente justificative, fără excepție și centralizate în documentul "Decont de cheltuieli" pe categorii, respectând în totalitate art.12 din H.G. nr.518/1995, iar delegarea s-a realizat cu respectarea condițiilor reglementate de legiuitor.

În continuarea acțiunii formulate societatea comercială menționează că organele de inspecție fiscală au constatat ex propriis sensibus faptul că aceste dispoziții legale au fost respectate, aspect ce rezultă chiar din actul de impunere însă, în mod nejustificat, au apreciat ca fiind avantaje în natură acordate cheltuielile realizate de societate cu mesele de protocol și alte cheltuieli cu materialele nestocate deductibile și nedeductibile, ignorând

efectuarea acestora în vederea obținerii de venituri impozabile în concordanță cu art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003. Totodată, în contestație s-a înscris și următoarea mențiune:” după cum rezultă și din actele contestate, cheltuielile înregistrate în deconturile de deplasare externă au contribuit la realizarea unei cifre de afaceri între ... și ... mil. lei în cei 3 ani verificați și înregistrarea de profit”. În plus, în acțiunea formulată s-a subliniat și faptul că, diurna acordată directorului general nu a fost la nivelul maxim permis de lege, rezultând în mod evident că nu s-a urmărit o maximizare a avantajelor personale.

La acest punct al argumentelor în contestație s-au invocat în drept din Legea nr. 571/2003, dispozițiile art.21, unde se specifică clar cheltuielile deductibile pentru societate, și care sunt recunoscute drept cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în concret, cele de la: alin.(2) lit e: ”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”; alin.(3) lit.a: ”cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate din totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit”; în timp ce art.55 alin.(2) lit.i „clasifică veniturile asimilate salariilor ca fiind ”indemnizația și orice alte sume de aceeași natură primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice”. În consecință, în contestație s-a precizat următoarele: ”cheltuielile decontate ca urmare a deplasărilor în străinătate îndeplinesc în totalitate criteriile de cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în folosul societății, au avut în mod evident scop economic și nu pot fi clasificate ca fiind realizate în interes personal atâta timp cât deplasarea s-a realizat în folosul societății, cu scopul clar și dovedit de a crește cifra de afaceri și profitul societății”.

Cu trimitere la art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 în acțiunea formulată în calea administrativă de atac societatea comercială invocă faptul că, echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont la reîncadrarea cheltuielilor cu mesele servite, protocol și a celor cu materialele nestocate de caracterul economic al tranzacției încalcând prevederile Codului fiscal, care dispun: ”(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”. În continuare societatea comercială reține că, ”organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”.

În al doilea rând, în contestație societatea comercială menționează că suma reconsiderată ca avantaj de ... lei nu este detaliată pe categorii de cheltuieli, iar în anexele raportului de inspecție fiscală de la nr.... la nr.... se prezintă suma reconsiderată doar la nivel brut pe lună calendaristică fără a se oferi informații asupra naturii cheltuielilor așa cum sunt înscrise în raport: cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile sau nedeductibile) și în absența precizării valorii nete a avantajului de la care s-a pornit la stabilirea obligațiilor suplimentare.

În continuarea contestației formulate ... precizează că urmare a demersului său de a reconcilia sumele reclasificate a ajuns la concluzia potrivit căreia în mod sigur s-a produs o eroare în stabilirea avantajului de ... lei, iar în fundamentare s-au adus spre exemplificare următoarele:

• **În luna aprilie 2013** valoarea avantajelor a fost cuantificată de organele fiscale la valoarea brută de ... lei fără detalieri la nivel de cont și nici la nivelul sumelor nete reclasificate din "deconturile de cheltuieli", iar din calculul societății comerciale suma netă aferentă avantajelor este de ... lei (aproximativ ... euro la cursul valutar de la data "decontului de cheltuieli") și provine în fapt din: în perioada: 02 - 06 aprilie 2013, directorul general al societății dl. ... împreună cu directorul adjunct de dezvoltare și directorul economic au fost în delegație în ... Germania în vederea analizei modului de derulare al contractelor din șantierul naval ... (lucrări desfășurate la iahtul ...) și a identificării de noi contracte pentru perioadele următoare în șantierele din nordul Germaniei (...). Din decontul de cheltuieli prezentat pentru decontare de către directorul general rezultă următoarele categorii: • cheltuieli cu diurna = ... euro; • cheltuieli cu cazarea celor trei delegați = ... euro; • cheltuieli de transport = ... euro; • cheltuieli cu mesele de protocol = ... euro; • alte cheltuieli = ... euro și, prin urmare, un total de ... euro.

În perioada: 10 - 13.04.2013 directorul general al societății dl. ... împreună cu directorul adjunct de dezvoltare și managerul de proiect au fost în delegație în ... și ... Franța în vederea analizei contractelor în derulare de vopsitorie și amenajări interioare din șantierul naval ... și ... și a identificării contractelor potențiale pentru perioadele următoare în cele două șantiere. Din decontul de cheltuieli prezentat pentru decontare rezultă următoarele categorii: • cheltuieli cu diurna = ... euro; • cheltuieli cu cazarea celor trei delegați = ... euro; • cheltuieli de transport = ... euro; • cheltuieli cu mesele de protocol = ... euro și, prin urmare, un total de ... euro.

În concluzie, în luna aprilie 2013 totalul cheltuielilor cu mesele de protocol și alte cheltuieli este de ... euro, în timp ce anexele ... -... la raportul de inspecție fiscală folosesc ca bază de calcul pentru impozitul pe venit și contribuțiile salariale suma netă de ... euro, în funcție de care în contestație societatea comercială afirmă că organele fiscale fie au greșit la adunarea cheltuielilor cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile sau nedeductibile) ori au reclasificat abuziv și alte cheltuieli decât cele enumerate în raport.

• **În luna martie 2014** valoarea avantajelor a fost cuantificată de organele fiscale la valoarea brută de ... lei fără detalieri la nivel de cont și nici la nivelul sumelor nete reclasificate din "deconturile de cheltuieli", iar din calculul societății comerciale suma netă aferentă avantajelor este de ... lei (aproximativ ... euro la cursul valutar de la data "decontului de cheltuieli") și provine în fapt din: în perioada: 02 - 07 martie 2014, directorul general al societății dl. ... împreună cu directorul adjunct de dezvoltare și directorul economic au fost în delegație în ..., Franța și ..., Norvegia în vederea identificării oportunităților noi de contractare în cele două țări, unde au luat parte la o serie de întâlniri cu potențiali parteneri de afaceri. Din decontul de cheltuieli prezentat pentru decontare rezultă următoarele categorii: • cheltuieli cu diurna = ... euro; • cheltuieli cu cazarea celor trei delegați = ... euro; • cheltuieli de transport = ... euro; • cheltuieli cu mesele de protocol = ... euro și, prin urmare, un total de ... euro.

În perioada: 12 - 16 martie 2014 directorul general al societății dl. ... împreună cu directorul adjunct de dezvoltare și directorul economic au fost în delegație în ..., Germania în vederea încheierii contractului de servicii pentru iahtul ..., analizei contractului în derulare din șantierul ... pentru lucrări pe două fregate militare, precum și în vederea stabilirii de noi colaboratori în șantierele din Germania. Din decontul de cheltuieli prezentat pentru decontare rezultă următoarele categorii: • cheltuieli cu diurna = ... euro; • cheltuieli cu cazarea celor trei delegați = ... euro; • cheltuieli de transport = ... euro; • cheltuieli cu mesele de protocol = ... euro și, prin urmare, un total de ... euro.

În concluzie, în luna martie 2014 totalul cheltuielilor cu mesele de protocol este de ... euro, în timp ce anexele ... -... la raportul de inspecție fiscală folosesc ca bază de calcul pentru impozitul pe venit și contribuțiile salariale suma netă de ... euro, în funcție de care în contestație societatea comercială afirmă că organele fiscale fie au greșit la adunarea

cheltuielilor cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile sau nedeductibile) ori au reclasificat abuziv și alte cheltuieli decât cele enumerate în raport.

▪ **În luna septembrie 2014** valoarea avantajelor a fost cuantificată de organele fiscale la valoarea brută de ... lei fără detalieri la nivel de cont și nici la nivelul sumelor nete reclasificate din "deconturile de cheltuieli", iar din calculul societății comerciale suma netă aferentă avantajelor este de lei (aproximativ ... euro la cursul valutar de la data "decontului de cheltuieli") și provine în fapt din: în perioada: 09 - 13 septembrie 2014, directorul general al societății dl. ... împreună cu directorul adjunct de dezvoltare și directorul economic au participat la târgul ... (the leading international maritime trade fair) unde au participat la întâlniri și cine cu partenerii de afaceri: ... - Olanda, ... - Olanda, ... - Olanda și diverși parteneri din cadrul grupului. Din decontul de cheltuieli prezentat pentru decontare rezultă următoarele categorii: • cheltuieli cu diurna = ... euro; • cheltuieli cu cazarea celor trei delegați = ... euro; • cheltuieli de transport = ... euro; • cheltuieli cu mesele de protocol = ... euro și, prin urmare, un total de ... euro.

În concluzie, în luna septembrie 2014 totalul cheltuielilor cu mesele de protocol este de ... euro, în timp ce anexele ...-... la raportul de inspecție fiscală folosesc ca bază de calcul pentru impozitul pe venit și contribuțiile salariale suma netă de ... euro, în funcție de care în contestație societatea comercială afirmă că organele fiscale fie au greșit la adunarea cheltuielilor cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile sau nedeductibile) ori au reclasificat abuziv și alte cheltuieli decât cele enumerate în raport.

În consecință, potrivit opiniei societății comerciale calculația organelor fiscale nu a putut fi verificată, iar sumele reclasificate sunt mai mari decât cele din deconturile de cheltuieli aferente cheltuielilor cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile și nedeductibile).

În al treilea rând, în contestația formulată societatea comercială reține că în cadrul Deciziei de impunere ... și a Raportului de inspecție fiscală ..., emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Galați pentru suma reconsiderată ca avantaj net de ... lei s-a stabilit o bază impozabilă brută de ... lei, calculată în mod greșit.

În opinia societății comerciale potrivit prevederilor Legii nr.571/2003, art.57 alin.(1) și (2), art.296⁴ și art.296¹⁸ alin.(3), valoarea corectă a bazei impozabile pentru venitul de ... lei este ... lei și nu ... lei, după cum este stabilită prin Decizia de impunere F-GL nr.... și Raportul de inspecție fiscală F-GL nr.....

Totodată, societatea comercială menționează că "rezultă cu evidența că în mod greșit organele de inspecție au aplicat cotele de contribuții sociale și impozit pe venit la o sumă brută incorect stabilită, ceea ce atrage incorectitudinea și nulitatea în întregime a actului emis.

II. 1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-GL ... s-a emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală 3 privind pe ... prin care s-au determinat în sarcina acesteia obligațiile fiscale suplimentare de plată, **în quantum total de ... lei**, din care: ... lei, Cas angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru Cas angajator; ... lei, penalități de întârziere aferente Cas angajator; ... lei, Cas accidente muncă; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind Cas accidente muncă; ...lei, penalități de întârziere referitoare la Cas accidente muncă; ...lei, omaj angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru omaj angajator; ... lei, penalități de întârziere corespunzătoare omaj angajator; ... lei omaj angajat; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente omaj angajat; ..lei, penalități de întârziere cu privire la omaj angajat; ... lei, Fond garantare; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind fond garantare; ... lei, penalități de întârziere pentru fond garantare; ... lei, Sănătate angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente sănătate angajator; ...

lei, penalitățile de întârziere privind sănătate angajator; ... lei, Sănătate angajat; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru sănătate angajat; ... lei, penalitățile de întârziere referitoare la sănătate angajat; ... lei, Concedii și indemnizații; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind concedii și indemnizații; ... lei, penalitățile de întârziere pentru concedii și indemnizații; ... lei, Venituri salarii; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru venituri salarii; ... lei, penalitățile de întârziere privind venituri salarii.

Inspecția fiscală a vizat obligațiile fiscale principale enunțate anterior pentru perioada: 01.01.2012 – 31.12.2014, iar dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere s-au calculat pentru intervalul: 25.02.2012 – 28.09.2015.

Motivele de fapt care au determinat stabilirea obligațiilor fiscale la care ne referim se prezintă, potrivit naturii lor, în cele ce urmează în continuare.

▪ **Cas angajator:**

În perioada verificată, potrivit celor consemnate de către echipa de inspecție fiscală se reține că aceasta a stabilit suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor sociale ca urmare a faptului că în deconturile justificative ale salariatului ... aferente deplasărilor în străinătate, acesta a decontat pe lângă diurna legală și cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile și nedeductibile).

▪ **Cas accidente muncă:**

În perioada verificată, potrivit celor consemnate de către echipa de inspecție fiscală se reține că aceasta a stabilit suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator ca urmare a faptului că în deconturile justificative ale salariatului ... aferente deplasărilor în străinătate, acesta a decontat pe lângă diurna legală și cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate.

▪ **Comaj angajator:**

În perioada verificată, potrivit celor consemnate de către echipa de inspecție fiscală se reține că aceasta a stabilit suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru comaj ca urmare a faptului că în deconturile justificative ale salariatului ... aferente deplasărilor în străinătate, acesta a decontat pe lângă diurna legală și cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate.

▪ **Comaj angajat:**

În perioada verificată, potrivit celor consemnate de către echipa de inspecție fiscală se reține că aceasta a stabilit suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând contribuția angajatului la bugetul asigurărilor pentru comaj ca urmare a faptului că în deconturile justificative ale salariatului ... (care are și calitatea de administrator al societății) aferente deplasărilor în străinătate, acesta a decontat pe lângă diurna legală și cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate.

▪ **Fond garantare:**

În perioada verificată, potrivit celor consemnate de către echipa de inspecție fiscală se reține că aceasta a stabilit suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând contribuția angajatorului la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale ca urmare a faptului că în deconturile justificative ale salariatului ... (care are și calitatea de administrator al societății) aferente deplasărilor în străinătate, acesta a decontat pe lângă diurna legală și cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate.

▪ **Sănătate angajator:**

În perioada verificată, potrivit celor consemnate de către echipa de inspecție fiscală se reține că aceasta a stabilit suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor de sănătate ca urmare a faptului că în deconturile justificative ale salariatului ... aferente deplasărilor în străinătate, acesta a

decontat pe lângă diurna legală și cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate.

▪ **Sănătate angajat:**

În perioada verificată, potrivit celor consemnate de către echipa de inspecție fiscală se reține că aceasta a stabilit suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând contribuția angajatului la bugetul asigurărilor de sănătate ca urmare a faptului că în deconturile justificative ale salariatului ... aferente deplasărilor în străinătate, acesta a decontat pe lângă diurna legală și cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate.

▪ **Concedii și indemnizații:**

În perioada verificată, potrivit celor consemnate de către echipa de inspecție fiscală se reține că aceasta a stabilit suplimentar de plată suma de ... lei, reprezentând contribuția pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice datorată de angajator ca urmare a faptului că în deconturile justificative ale salariatului ... aferente deplasărilor în străinătate, acesta a decontat pe lângă diurna legală și cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate.

▪ **Venituri salarii:**

Pentru perioada verificată, potrivit celor consemnate de către echipa de inspecție fiscală se reține că aceasta a constatat că valoarea totală a avantajelor acordate este în sumă de ... lei (cheltuieli cu mesele servite, protocol, precum și cheltuieli cu materialele nestocate), iar întrucât acestea nu s-au impozitat s-a procedat la determinarea bazei impozabile brute, stabilindu-se suma de ... lei (... lei, în 2012 + ... lei, în 2013, ... lei, în 2014) ca reprezentând suma brută a avantajelor acordate ce se impozitează conform prevederilor legale, fapt pentru care s-a determinat suplimentar de plată suma de ... lei, astfel: pentru anul 2012: ... lei, cu referire la anul 2013: ... lei și privind anul 2014: ... lei.

În decizia de impunere în speță cu privire la obligațiile fiscale principale la care ne referim se reține faptul că pentru intervalul precizat mai sus s-au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere în cuantumurile menționate în precedent.

Temeiurile de drept invocate în decizia de impunere privind obligațiile fiscale vizate rezidă din art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k), art.57 alin.(1), art.296⁴ alin.(1), art.296⁵ alin.(1), alin.(2), alin.(2¹), alin.(3), alin.(4), alin.(5) din Legea nr.571/2003; art.120 alin.(1), alin.(7) art.120¹, alin.(1), alin.(2) din O.G. nr.92/2003.

2. În completarea celor redate în precedent, în interesul instrumentării contestației se justifică a fi reținută, în plus, și mențiunea din Raportul de inspecție fiscală nr., respectiv: "organul de inspecție fiscală a analizat și structura unor cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a societății în vederea identificării unor elemente care ar putea fi asimilate ca și avantaje acordate salariaților. Au fost solicitate fișe de cont pentru perioada verificată și au fost solicitate și verificate, prin sondaj, documentele justificative pentru înregistrarea cheltuielilor în evidența contabilă".

3. Prin Referatul nr.... cu propuneri de soluționare a contestației formulată de ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.... și a raportului de inspecție fiscală în cauză, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – A.I.F. - Serviciul Inspecție Fiscală 3 privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar, potrivit elementelor de conținut, în raport cu motivele din cuprinsul acesteia s-au menționat următoarele aspecte:

▪ Pentru perioada verificată, echipa de inspecție fiscală a stabilit că suma de ... lei reprezintă avantaje nete primite de salariatul ... (care are și calitatea de administrator al societății) sumele constând în contravaloarea cheltuielilor efectuate de către acesta în deplasările în străinătate. Acesta a decontat pe lângă diurna legală și cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile și nedeductibile) – în acest cont contribuabilul înregistrând cheltuieli efectuate pentru achiziționarea de alimente, băuturi alcoolice, note de plată la restaurant. Echipa de inspecție fiscală nu a menționat

nicăieri în Raportul de inspecție fiscală că aceste cheltuieli nu sunt aferente realizării de venituri, așa cum menționează contribuabilul, ci doar că acestea trebuie asimilate avantajelor în natură și impozitate ca atare. De asemenea, se reține și faptul că, echipa de inspecție fiscală nu a constatat că aceste cheltuieli nu ar fi deductibile din punct de vedere fiscal, ci reiterează că societatea comercială nu a făcut dovada pe parcursul controlului sau în cuprinsul contestației că aceste mese servite și decontate de către administrator au avut scop economic, că nu au fost realizate în scop personal și că acestea au dus la mărirea cifrei de afaceri a ... și, implicit, a profitului societății.

▪ Cu referire la exemplele aduse în argumentare de către societatea comercială, echipa de inspecție fiscală precizează următoarele:

• Exemplul 1 aferent lunii aprilie 2013: În raportul de inspecție fiscală valoarea brută este de ... lei, iar suma netă înregistrată în evidență de ... lei, la care s-a aplicat coeficientul de conversie de ... pentru a se calcula valoarea brută (.../... = ...) și provine din deplasările din: 02 - 06 aprilie 2013 în Germania, după cu rezultă și din contestația societății ... euro – cheltuieli mese protocol și ... euro – alte cheltuieli, total de ... euro, echivalentul a ... lei; 10 - 13 aprilie 2013 în Franța (4 zile) - valoarea netă de ... euro, echivalentul a ... lei, reprezentând masă servită - 10.04.2013; băuturi alcoolice - 10.04.2013; masă servită - 12.04.2013; mic dejun, precum și cheltuieli diverse; ordin deplasare - 01.04.2013 pentru deplasare Franța: 17.02.2013 – 19.02.2013, cheltuieli ... lei, reprezentând masă restaurant, produse alimentare, băuturi alcoolice; 17.04.2013 – masă servită, băuturi alcoolice (...) – ... lei.

• Exemplul 2 aferent lunii martie 2014: În raportul de inspecție fiscală valoarea brută este de ... lei, iar suma netă înregistrată în evidență de ... lei, la care s-a aplicat coeficientul de conversie de ... pentru a se calcula valoarea "netă" (... = ...) și provine din deplasările din: 02 - 07 martie 2014 în Norvegia, după cu rezultă și din contestația societății, ... euro, reprezentând ... lei – masă servită; 12 - 16 martie 2014 în Germania (5 zile) - valoarea netă de ... euro, echivalentul a ... lei, reprezentând masă servită.

• Exemplul 3 aferent lunii septembrie 2014: În raportul de inspecție fiscală valoarea brută este de ... lei, iar suma netă înregistrată în evidență de ... lei, la care s-a aplicat coeficientul de conversie de ... pentru a se calcula valoarea "netă" (... = ...) și provine din deplasarea din 09 - 13 septembrie 2014 în Germania, după cu rezultă și din contestația societății, ... euro, reprezentând ... lei – masă servită și alte cheltuieli.

În plus, se precizează și faptul că, după cum rezultă chiar din exemplele date de societate organele de control au reconsiderat ca și venituri din salarii sumele înregistrate de societate cu mesele servite, precum și alte cheltuieli realizate cu ocazia deplasărilor în străinătate.

▪ Cu privire la afirmația societății comerciale referitoare la baza impozabilă brută de ... lei, calculată de către aceasta, respectiv ... lei, determinată în timpul controlului, echipa de inspecție fiscală pornind de la valoarea netă de ... lei precizează următoarele: La stabilirea bazei impozabile suplimentare pentru impozitul pe venitul din salarii și contribuțiile aferente s-a plecat de la sumele considerate ca avantaje în quantum total de ... lei, denumită valoare netă, calculându-se valoarea brută în sumă de ... lei, astfel: Contribuții reținute de la angajat: CAS – .. lei x 10,5% = ... lei; CASS -... lei x 5,5% = ... lei; omaj - ... lei x 0,5% = ... lei; Bază impozabilă impozit pe salarii: ... lei – ..lei – .. lei – ... lei = ... lei; Impozit salarii: ... lei x 16% = ... lei; Valoarea netă = valoarea brută – contribuții salariat - impozit venit = ... lei – ... lei – ... lei – ...lei – ... lei = ... lei; Rezultă un coeficient de conversie din valoarea netă în valoarea brută de ... calculat, după cum urmează: .../....

În concluzie, în finalul referatului cu propuneri de soluționare la care ne referim organul de inspecție fiscală a menționat: "dat fiind că motivele de fapt și argumentele aduse de contribuabil în contestația depusă nu sunt însoțite de motive de drept, bazându-ne pe cele consemnate mai sus ne menținem constatările și încadrările din Raportul de

inspecție fiscală pentru suma de ... lei și propunem respingerea ca neîntemeiată a contestației”.

III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, din analiza actelor și documentelor depuse la dosarul cauzei și în raport cu prevederile legale în vigoare aplicabile, se consemnează aspectele ce se prezintă în continuare.

1. Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată în sumă de ... lei, din care: ... lei, Cas angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru Cas angajator; ... lei, penalități de întârziere aferente Cas angajator; ... lei, Cas accidente muncă; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind Cas accidente muncă; ... lei, penalități de întârziere referitoare la Cas accidente muncă; ... lei, omaj angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru omaj angajator; ... lei, penalități de întârziere corespunzătoare omaj angajator; ... lei omaj angajat; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente omaj angajat; ... lei, penalități de întârziere cu privire la omaj angajat; ... lei, Fond garantare; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind fond garantare; ... lei, penalități de întârziere pentru fond garantare; ... lei, Sănătate angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente sănătate angajator; ... lei, penalități de întârziere privind sănătate angajator; ... lei, Sănătate angajat; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru sănătate angajat; ... lei, penalități de întârziere referitoare la sănătate angajat; ... lei, Concedii și indemnizații; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind concedii și indemnizații; ... lei, penalități de întârziere pentru concedii și indemnizații; ... lei, Venituri salarii; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru venituri salarii; ... lei, penalități de întârziere privind venituri salarii, se reține:

Cauza supusă soluționării de către D.G.R.F.P. Galați este dacă ... datorează bugetului general consolidat suma de ... lei, potrivit elementelor de structură redade în precedent, în condițiile în care, pe de o parte organul de inspecție fiscală nu a demonstrat că a identificat și a avut în vedere toate circumstanțele care conturează stările de fapt fiscale analizate, iar pe de altă parte societatea comercială invocă în contestație calcularea eronată a avantajelor în natură atât a nivelului brut al lor (impozitate), cât și a celui net aferent acestora.

În fapt, organul de inspecție fiscală urmare a inspecției fiscale efectuată și materializată în Raportul de inspecție fiscală nr...., suport informațional al deciziei de impunere atacată, identificată sub nr. ... a constatat faptul că, ...în perioada verificată (01.01.2012 – 31.12.2014) a acordat avantaje nete în sumă de ... lei (cheltuieli cu mesele servite, protocol, precum și cheltuieli cu materialele nestocate), iar întrucât acestea nu s-au impozitat a procedat la determinarea bazei impozabile brute, stabilind suma de ... lei (... lei, în 2012 + ... lei, în 2013 și ... lei, în 2014) ca reprezentând suma brută a avantajelor acordate ce se impozitează conform prevederilor legale, fapt pentru care a determinat suplimentar de plată un impozit pe venitul din salarii de ... lei, astfel: pentru anul 2012: ... lei, cu referire la anul 2013: ... lei și privind anul 2014: ... lei.

Având drept reper de calcul baza impozabilă brută de ... lei organul de inspecție fiscală a determinat și următoarele obligații fiscale: Cas angajator (... lei); Cas accidente muncă (... lei); omaj angajator (... lei); omaj angajat (... lei); Fond garantare (... lei); Sănătate angajator (... lei); Sănătate angajat (... lei); Concedii și indemnizații (... lei).

Pentru obligațiile fiscale principale enunțate anterior s-au calculat pentru intervalul: 25.02.2012 – 28.09.2015 dobânzi/majorări și penalități de întârziere, ale căror niveluri determinate s-au înscris în precedent.

Împotriva acestor constatări ... a formulat contestație în care se afirmă, în primul rând, faptul că organele fiscale au interpretat și aplicat greșit dispozițiile legale incidente în cauză, reclassificând cheltuielile cu mesele servite, protocol și cheltuielile cu materialele nestocate ca avantaje acordate. De asemenea, în acțiune se precizează că, în vederea identificării de noi clienți, negocierii contractelor, semnării, urmăririi derulării acestora, participării la târguri de profil etc. au fost necesare multiple deplasări în străinătate ale directorului general, ... împreună cu echipa de conducere a societății, în cadrul cărora acesta a decontat cheltuielile cu mesele și alte cheltuieli de protocol absolut necesare în cadrul întâlnirilor cu partenerii externi. Totodată, în contestație se menționează faptul că toate cheltuielile înregistrate în contabilitate ca urmare a acestor deplasări sunt însoțite de documente justificative, fără excepție și centralizate în documentul "Decont de cheltuieli" pe categorii, respectând în totalitate art.12 din H.G. nr.518/1995, iar delegarea s-a realizat cu respectarea condițiilor reglementate de legiuitor.

În al doilea rând, în contestație societatea comercială menționează că suma reconsiderată ca avantaj de ... lei nu este detaliată pe categorii de cheltuieli, iar în anexele raportului de inspecție fiscală de la nr.... la nr.... se prezintă suma reconsiderată doar la nivel brut pe lună calendaristică fără a se oferi informații asupra naturii cheltuielilor așa cum sunt înscrise în raport: cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile sau nedeductibile) și în absența precizării valorii nete a avantajului de la care s-a pornit la stabilirea obligațiilor suplimentare.

În plus, în contestația formulată ...a precizat că urmare a demersului său de a reconcilia sumele reclassificate a ajuns la concluzia potrivit căreia în mod sigur s-a produs o eroare în stabilirea avantajului de ... lei, iar în fundamentare s-au adus spre exemplificare informații cu privire la acestea aferente lunilor: aprilie 2013, martie 2014 și septembrie 2014. În atare situații, potrivit opiniei societății comerciale calculația organelor fiscale nu a putut fi verificată, iar sumele reclassificate sunt mai mari decât cele din deconturile de cheltuieli aferente cheltuielilor cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile și nedeductibile).

În al treilea rând, în contestația formulată societatea comercială reține că în cadrul Deciziei de impunere ... și a Raportului de inspecție fiscală ..., emise de Activitatea de Inspectie Fiscală Galați pentru suma reconsiderată ca avantaj net de ... lei s-a stabilit o bază impozabilă brută de ... lei, calculată în mod greșit. În opinia societății comerciale potrivit prevederilor Legii nr.571/2003, art.57 alin.(1) și (2), art.296⁴ și art.296¹⁸ alin.(3), valoarea corectă a bazei impozabile pentru venitul de ... lei este ... lei și nu ... lei, după cum este stabilită prin Decizia de impunere.... și Raportul de inspecție fiscală

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) și art.57 alin.(1) al Capitolului III – Venituri din salarii - Titlul III – Impozitul pe venit, precum și a celor de la art.296⁴ alin.(1) lit.a), art.296⁵ alin.(1), alin.(2), alin.(2¹), alin.(3), alin.(4) și alin.(5) din Capitolul I al Titlului IX² - Contribuții sociale obligatorii din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în reglementarea cărora:

"Art. 55 - Definirea veniturilor din salarii

(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.

Art. 57 - Determinarea impozitului pe venitul din salarii

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

Capitolul I. Contribuții sociale obligatorii privind persoanele care realizează venituri din salarii, venituri asimilate salariilor și venituri din pensii, precum și persoanele aflate sub protecția sau în custodia statului

Art. 296⁴ - Baza de calcul al contribuțiilor sociale individuale

(1) Baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii, în cazul persoanelor prevăzute la art.296³ lit. a) și b), reprezintă câștigul brut realizat din activități dependente, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, care include:

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

Art. 296⁵ - 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. 296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit. a) și b). Baza de calcul nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților pentru care angajatorul datorează contribuție diferențiată în funcție de condițiile de muncă, din luna pentru care se calculează această contribuție datorată bugetului asigurărilor sociale de stat, și valoarea corespunzătoare a de 5 ori câștigul salarial mediu brut. În situația depășirii acestui plafon, în cazul persoanelor prevăzute la art. 296³ lit. e) și g), care datorează contribuție la bugetul asigurărilor sociale de stat, diferențiată în funcție de condițiile de muncă, baza de calcul la care se datorează această contribuție, corespunzătoare fiecărei condiții de muncă, se stabilește proporțional cu ponderea, în total bază de calcul, a câștigurilor salariale brute realizate în fiecare dintre condițiile de muncă.

(2) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art. 296¹⁵ și art.296¹⁶ lit. b). În baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art.296¹⁷ alin. (6).

(2¹) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate o reprezintă suma câștigurilor brute realizate de persoanele prevăzute la art.296³ lit. a) și b), corectată cu excepțiile prevăzute la art.296¹⁵ și art.296¹⁶ lit. e). În baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate se includ și veniturile prevăzute la art.296¹⁷ alin. (7). Baza lunară de calcul al contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată.

(3) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul pentru contribuția de asigurări pentru șomaj prevăzută de lege reprezintă suma câștigurilor brute acordate persoanelor prevăzute la art.296³ lit. a) și b), asupra cărora există, potrivit legii, obligația de plată a contribuției individuale la bugetul asigurărilor pentru șomaj.

(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296³ lit. e), care pot să angajeze forță de muncă pe bază de contract individual de muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr.53/2003 -

Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, care au, cu excepția instituțiilor publice definite conform Legii nr.500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr.273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, obligația de a plăti lunar contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, baza lunară de calcul a acestei contribuții reprezintă suma câștigurilor brute realizate de salariații încadrați cu contract individual de muncă, potrivit legii, inclusiv de salariații care cumulează pensia cu salariul, în condițiile legii, cu excepția veniturilor de natura celor prevăzute la art.296¹⁵.

(5) Pentru persoanele prevăzute la art.296³ lit. e) și g), baza lunară de calcul al contribuției de asigurare la accidente de muncă și boli profesionale reprezintă suma câștigurilor brute realizate lunar de persoanele prevăzute la art.296³ lit. a) și b), respectiv salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, cu excepția cazurilor de accident de muncă sau boală profesională”.

În considerarea acestor prevederi legale aplicabile, **în drept**, au și dispozițiile legale ale art. 6, art.7 alin.(2) și art. 94 alin.(2) lit.a) și alin.(3) lit.a) și lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

“Art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere

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 - Rolul activ

(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.

Art. 94 - Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

...

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale”.

În contextul dat relevanță în analiză au, **în drept**, și dispozițiile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, în interpretarea cărora:

“Art. 213 - Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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”.

Potrivit prevederilor legale sus-citate organul de inspecție fiscală este îndreptățit să examineze din oficiu starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului verificat. În virtutea acestor reglementări, organul de inspecție fiscală are obligația

determinării corecte a obligațiilor fiscale, sens în care trebuie să aplice legislația fiscală, astfel încât impozitele și taxele să fie calculate în conformitate cu aceasta luând în considerare toate aspectele relevante pentru impunere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și în funcție de motivele invocate de organul de inspecție fiscală în susținerea constatrilor fiscale și a celor din contestația depusă s-a constatat faptul că, suma netă reconsiderată cu titlu de avantaje primite de salariatul ... de ... lei și care s-a constituit în reper pentru calcularea valorii brute a acestora (... lei) nu este defalcată de către echipa de inspecție fiscală pe tipuri de cheltuieli, în raport cu identificarea lor în deconturile de cheltuieli justificative, pe baza cărora s-au evidențiat în contabilitatea societății comerciale în speță, astfel încât să fie posibilă cunoașterea elementelor componente ale acesteia. Mențiunea echipei de inspecție fiscală, potrivit căreia suma de ... lei, reprezintă cheltuieli cu mesele servite, protocol și cheltuieli cu materialele nestocate (deductibile și nedeductibile) în absența unei analize complete a acestora, în structură, dar și prin prisma deductibilității lor (unele dintre acestea fiind identificate cu titlu de cheltuieli de protocol, a căror deductibilitate este limitată la calculul profitului impozabil și, implicit, a impozitului pe profit, iar în cazul altora s-a înscris sintagma "cheltuieli cu materialele nestocate") în funcție de contribuția la activitatea desfășurată de către societate se transpune într-o insuficientă examinare a stărilor de fapt fiscale vizate. Deși, în raportul de inspecție fiscală întocmit în cauză organul de inspecție fiscală a menționat că a analizat și structura unor cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a societății în vederea identificării unor elemente care ar putea fi asimilate ca și avantaje acordate salariaților nu a precizat, în concret, natura celor pe care le-a avut în vedere în operațiunea de reconsiderare ca fiind avantaje și, ulterior, asimilate salariilor prin prisma impozitării acestora.

Cu trimitere la exemplele aduse de societatea comercială în argumentarea faptului că suma de ... lei nu s-ar fi determinat corect de către organul de inspecție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr...., echipa de inspecție fiscală reține în raport cu valorile brute ale avantajelor asimilate salariilor de ... lei (în aprilie 2013), ... lei (în martie 2014) și ... lei (în septembrie 2014) sumele nete ce corespund acestora și anume de: ... lei (în aprilie 2013, cu amendamentul că, în contestație din calculul societății comerciale suma netă aferentă avantajelor este de ... lei); ... lei (în martie 2014, cu amendamentul că în contestație din calculul societății comerciale suma netă aferentă avantajelor este ... lei); ... lei (în septembrie 2014, cu amendamentul că în contestație din calculul societății comerciale suma netă aferentă avantajelor este ... lei), însă fără a proceda la explicarea diferențelor, inclusiv a celor per total. Este important de menționat că, în toate anexele la raportul de inspecție fiscală în cauză incidente situației invocate, organul de inspecție fiscală a înscris numai sumele brute în coloanele perioada și fond salarii suplimentar, spre exemplu: 01.2012 – ... lei, 04.2013 -... lei, 03.2014 -... lei, 09.2014 - ... lei, 12.2014 – ... lei, fără a se preciza suma netă și conversia aplicată la transformarea valorilor din euro în lei, în vederea determinării acesteia.

În atare situație de fapt, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea identificării elementelor componente ale bazei impozabile stabilită suplimentar atât pentru calcularea impozitului pe venitul din salarii, cât și în ceea ce privește determinarea contribuțiilor sociale obligatorii aferente acesteia.

Drept consecință, întrucât organul de inspecție fiscală nu a identificat și avut în vedere toate circumstanțele edificatoare situațiilor fiscale învederate, iar organul de soluționare competent nu se poate substitui acestuia se va proceda la aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.3¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

Art.216 – Soluții asupra contestației

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

În aplicarea acestor prevederi legale la pct.11.5., pct.11.6. și pct.11.7. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/25.09.2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se dispune:

“11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii...”

Ca o sinteză a celor reliefate în precedent se va pronunța soluția de desființare totală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ..., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală privind pe ..., prin care s-au determinat în sarcina acesteia obligațiile fiscale suplimentare de plată, în quantum total de ... lei, potrivit elementelor de structură redată în precedent, urmând ca organul de inspecție fiscală să emită un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care se emite prezenta decizie.

2. Cu trimitere la obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă de ... lei, determinate ca diferență între suma totală contestată de ... lei și quantumul de ... lei, calculat prin decizia de impunere atacată, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Galați se poate investi cu soluționarea sumei de ... lei, calculată potrivit celor din precedent, în condițiile în care aceasta nu s-a determinat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală s-au stabilit în sarcina obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de ... lei, redată în structură în cele de mai sus, iar prin contestația formulată societatea comercială în speță contestă ... lei.

În drept, devin aplicabile prevederile art. 205 alin.(1) din Capitolul I – Dreptul la contestație al Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

Art. 205 - Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

De asemenea, incidente, **în drept**, sunt și dispozițiile pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906 din 25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în reglementarea căroră:

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”.

Prin urmare, având în vedere faptul că suma de ... lei (... lei - ... lei) nu s-a determinat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală, urmează a se respinge contestația ca fiind fără obiect cu privire la aceasta.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 alin.(2) și art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Desființarea totală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...., emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală, **prin care s-au stabilit în sarcina ...** cu sediul în municipiul ..., Str. ... nr..., CUI ..., **obligațiile fiscale suplimentare de plată, în cuantum total de ... lei**, din care: ... lei, Cas angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru Cas angajator; ... lei, penalități de întârziere aferente Cas angajator; .. lei, Cas accidente muncă; .. lei, dobânzi/majorări de întârziere privind Cas accidente muncă; ... lei, penalități de întârziere referitoare la Cas accidente muncă; ... lei, omaj angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru omaj angajator; ... lei, penalități de întârziere corespunzătoare omaj angajator; ... lei, omaj angajat; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente omaj angajat; lei, penalități de întârziere cu privire la omaj angajat; ... lei, Fond garantare; ...lei, dobânzi/majorări de întârziere privind fond garantare; ... lei, penalități de întârziere pentru fond garantare; ... lei, Sănătate angajator; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente sănătate angajator; ... lei, penalități de întârziere privind sănătate angajator; ... lei, Sănătate angajat; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru sănătate angajat; ... lei, penalități de întârziere referitoare la sănătate angajat; ... lei, Concedii și indemnizații; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere privind concedii și indemnizații; ... lei, penalități de întârziere pentru concedii și indemnizații; ... lei, Venituri salarii; ... lei, dobânzi/majorări de întârziere pentru venituri salarii; ... lei, penalități de întârziere privind venituri salarii, urmând ca organul de inspecție fiscală să emită un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care se emite prezenta decizie.

2. Respingerea contestației formulată de către, CUI ..., **ca fiind fără obiect pentru suma de ... lei**, motivat de faptul că aceasta nu s-a determinat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru

persoane juridice nr....., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Activitatea de Inspecție Fiscală.

În temeiul art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,