



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.175 / 2015
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL din localitatea .X., județul .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921750/18.11.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./13.10.2014, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, având sediul social în localitatea .X., str. .X., județul .X., cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014 și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

SC .X. SRL figurează, la data depunerii contestației, la poziția .X. din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, din Anexa nr.1 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3749/2013 pentru modificarea și completarea Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:
- contribuția la asigurări sociale datorată de angajator **.X. lei**

- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator	.X. lei
- contribuția la asigurări sociale datorată de angajat	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat	.X. lei
- contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale	.X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații	.X. lei

- impozit pe venitul din salarii .X. lei
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii .X. lei

Contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., la data de 07.11.2014, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data de 09.10.2014, data adresei de înaintare a Deciziei de impunere nr. F – GR .X./10.10.2014 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F – GR .X./10.10.2014, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., astfel cum rezultă din mențiunea olografă înscrisă pe actele administrative fiscale contestate.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL din localitatea .X., județul .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. nr. F – GR .X./09.10.2014 și a Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., SC .X. SRL susține următoarele :

Organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală la întocmirea raportului de inspecție fiscală în sensul că nu au procedat la diminuarea bazei de impunere a impozitului pe profit cu cheltuielie deductibile fiscal constând în obligații suplimentare de natura impozitului pe veniturile salariale și contribuțiile aferente reîncadrării unor cheltuieli ale societății ca avantaje de natură salarială. În consecință, în mod eronat nu au fost incluse în baza de impozitare pentru impozit pe profit și, implicit nu a fost majorată pierderea fiscală înregistrată de societate cu suma de .X. lei reprezentând impozit pe venit, precum și cu suma de .X. lei reprezentând contribuții sociale aferente.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au respectat nici prevederile art.109 alin.9 din Codul de procedură fiscală, în sensul că în

raportul de inspecție fiscală nu există o prezentare clară a motivelor de fapt și nici nu sunt invocate temeiurile de drept avute în vedere.

Contestatară consideră că aceste cerințe sunt necesare pentru evaluarea situației de fapt fiscale în raport cu normele legale aplicabile în materie. În același sens sunt și cele stipulate de Înalta Curte de Casație și Justiție în Deciziile nr. .X./17.04.2007 și nr. .X./2009, prin care a precizat faptul că prevederile legale nu trebuie interpretate excesiv, neimpunându-se contribuabililor obligații fiscale suplimentare doar pentru nerespectarea unor cerințe de formă.

Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au respectat nici alte principii fiscale, cum ar fi principiul prevalenței substanței asupra formei, principiul proporționalității sau principiul certitudinii impunerii, principii consacrate atât de jurisprudența Curții Europene de Justiție prin cazurile C – 146/05 Collee, C – 225/02 Halifax, cât și de legislația internă.

În ceea ce privește cheltuielile considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul bazei impozabile pentru impozitul pe profit, respectiv cele facturate de SC .X. SRL pentru achiziții de mărfuri, SC .X. SA și .X. pentru achiziții de servicii, societatea susține că respectivele cheltuieli au fost în mod nelegal excluse la deducere având în vedere următoarele aspecte:

- în ceea ce privește achizițiile efectuate de la SC .X. SRL, societatea menționează că urmare verificării încrucișate efectuate la acest furnizor organele de inspecție fiscală au constatat o serie de neconcordanțe între achizițiile declarate de .X. și livrările declarate de către .X., motiv pentru care au considerat că suma de .X. lei nu este deductibilă fiscal, fără a menționa în raportul de inspecție fiscală întocmit temeiul de drept care a stat la baza acestor considerente. Mai mult, suma a fost eronat stabilită întrucât organele de inspecție fiscală au adunat sume exprimate în euro cu sume exprimate în lei, fără a transforma valorile exprimate în euro. Având în vedere aceste aspecte, societatea consideră că suma de .X. lei este deductibilă, fiind evidențiată în mod corect în contabilitatea ambelor societăți, deficiența constatată fiind, în fapt o eroare a organelor de inspecție fiscală care nu au ținut cont de faptul că unele facturi aveau valoarea exprimată în euro.

- în ceea ce privește achizițiile efectuate de la .X., societatea menționează că urmare verificării încrucișate efectuate la acest furnizor organele de inspecție fiscală au constatat că partenerul finlandez nu a declarat livrări de servicii intracomunitare către .X. în perioada ianuarie – aprilie 2.X., iar .X. a evidențiat cheltuieli cu achiziții de servicii din .X. în perioada ianuarie 2.X. – octombrie 2014, în sumă de .X. lei. Organele de inspecție fiscală deși au invocat o neconcordanță care vizează doar prima parte a anului 2.X. și nu au prezentat temeiul de drept pe care și-au întemeiat concluziile au stabilit că toate cheltuielile cu servicii IT achiziționate de la partenerul finlandez în perioada ianuarie 2001 – octombrie 2013, sunt nedeductibile. Mai mult, organele de inspecție fiscală nu au luat în

considerare documentele prezentate de societate, respectiv contractul încheiat la nivel de grup din care reiese natura serviciilor prestate, precum și celelalte documente primite de la partenerul finlandez. În plus, .X. susține că a întreprins demersuri pentru clarificarea aspectelor privind inadvertențele declarative, iar ca rezultat, prin certificatul emis de autoritatea fiscală finlandeză în data de 21.10.2014, aceasta a confirmat faptul că .X. a îndreptat erorile, declarând corect vânzări de servicii în perioada ianuarie 2001 – octombrie 2013, către .X., astfel că decizia organelor de inspecție fiscală de a considera nedeductibile cheltuielile cu achizițiile de servicii IT este netemeinică și nelegală.

- în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii emise de .X. SA, societatea precizează că a încheiat cu acest partener un contract de închiriere pentru o perioadă de cinci ani, începând cu data de 01.10.2007. În spațiul astfel închiriat, după mutarea sediului social, și-a desfășurat activitatea angajații din departamentul de vânzări până în luna decembrie 2.X.. Contractul a continuat să se deruleze până la expirarea termenului de cinci ani, respectiv noiembrie 2.X.. Organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă cheltuiala cu chiria achitată în perioada aprilie 2.X. – noiembrie 2.X. pe considerentul că aceste cheltuieli nu au contribuit la obținerea de venituri impozabile, neluând în considerare faptul că atât în 2.X., cât și în 2.X. .X. a realizat venituri impozabile. De asemenea, nu au ținut cont nici de faptul că societatea, prin contract, avea obligația de a achita o penalizare echivalentă cu chiria pe șase luni în situația în care renunța unilateral la contract. Astfel, pentru a evita un litigiu care, pe lângă achitarea penalității, implica și blocarea unor sume importante reprezentând garanția bancară în favoarea proprietarului pe durata litigiului, .X. nu a reziliat contractul de închiriere.

În ceea ce privește încadrarea ca avantaje de natură salarială a cheltuielilor cu transportul personalului la și de la locul de muncă, în sumă de .X. lei, societatea precizează că a închiriat de la SC .X. SRL și SC .X. SRL microbuze, respectiv autoturisme pentru transportul tuturor angajaților. Organele de inspecție fiscală, invocă prevederi legale greșite, fără a aprecia relevanța stării de fapt fiscale, fapt ce atrage grave consecințe financiare doar pentru neîndeplinirea unor condiții pur formale, cum ar fi înscrierea acestor tipuri de cheltuieli în contractele de muncă.

Societatea consideră că noțiunea de avantaj salarial face referire la acele beneficii care sunt suplimentare salariului de bază și care sunt în interesul salariaților, or în situația cheltuielilor de transport beneficiul este al societății care profită de factorul muncă.

În susținerea contestației, societatea apreciază că suma de .X. lei achitată cu titlu de servicii de transport personal nu pot fi considerată avantaje de natură salarială întrucât chiar și în cazul în care transportul angajaților nu este reglementat prin contractul individual de muncă, aceste

tipuri de cheltuieli rămân exceptate de la regimul de avantaje salariale, speței fiindu-i aplicabile prevederile art. 55 alin.4 lit f din Codul Fiscal, nu cele ale art.55 alin.4 lit.a din același act normativ, așa cum au precizat organele de inspecție fiscală.

În susținerea contestației, societatea menționează că nici Primăria .X., nici Regia Autonomă de Transport .X. nu au organizat curse de transport între cele două localități, astfel că modalitatea de transport aleasă de societate era singura posibilă. Mai mult, transportul angajaților a fost prevăzut în Regulamentul de ordine interioară, document care este obligatoriu atât pentru angajator, cât și pentru angajați.

În susținerea contestației, societatea invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție (Cauza C – 258/95 Fillibeck), care a statuat faptul că, în anumite condiții, asigurarea transportului gratuit de către angajator se realizează pentru scopuri ce țin de desfășurarea activității economice, avantajul personal al angajaților „rămânând în plan secundar comparativ cu nevoia societății de a-și asigura desfășurarea activității.”

De asemenea, SC .X. SRL precizează că acestei spețe îi sunt aplicabile și prevederile art.55 alin.3 din Codul fiscal, care stipulează faptul că nu intră în categoria avantajelor utilizarea unui autovehicul al societății pe distanța dus – întors, de la domiciliu la locul de muncă.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli de închiriere pe termen lung, pentru un număr de 29 autovehicule, înregistrate în baza contractului nr..X./21.06.2010, încheiat cu SC .X. SRL, societatea precizează că acestea au fost alocate angajaților cu atribuții de vânzări precum și celor cu poziții din conducere, anexând în acest sens fișele de post și foi de parcurs pentru perioada 2010 – octombrie 2013.

Având în vedere prevederile pct. 70, pct.77 și pct.79 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, societatea menționează că sunt exceptate de la „calificarea ca avantaj salarial” utilizarea unui vehicul pentru deplasări pe distanța dus – întors de la domiciliu la locul de muncă sau pentru îndeplinirea atribuțiilor de serviciu.

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu cantina proprie, achitate către SC .X. SRL, societatea precizează că acestea au fost înregistrate în anul 2010, motiv pentru care ar trebui să fie avute în vedere prevederile legale în vigoare în perioada 01.01 – 31.12.2010.

De asemenea, se precizează și faptul că suma de .X. lei este structurată astfel:

- .X. lei reprezintă sumă achitată pentru managementul cantinei și nu contravaloare masă, motiv pentru care încadrarea acesteia ca avantaj salarial este netemeinică. Societatea apreciază că astfel de cheltuieli sunt calificate, din punct de vedere fiscal, în categoria cheltuielilor sociale, cu deductibilitate limitată. Mai mult, funcționarea cantinei este în folosul activității societății, asigurând compensarea unui dezavantaj cu care se confruntă angajații.

- .X. lei reprezintă cheltuieli pentru furnizarea, prin intermediul unei societăți specializate în catering, a unei mese calde pe zi, în mod gratuit, salariaților proprii. Mai mult, salariații au optat pentru acordarea unei mese calde și nu pentru tichete de masă. Societatea consideră că speței îi sunt aplicabile prevederile Legii nr.142/1998 pentru acordarea tichetelor de masă, prin care se prevede că în situația în care societatea are organizate cantine nu va acorda tichete de masă achiziționate de la unități specializate, ci va acorda alocația de hrană prin respectivele unități, în limita zilnică a valorii unui tichet de masă. De altfel, această normă legală prevede după, data de 28.06.2010, doar aplicarea impozitului pe veniturile de natură salarială, fără obligația calculării contribuțiilor aferente fondului de salarii.

În ceea ce privește cheltuielile aferente organizării de evenimente la care au participat angajați sau colaboratori ai societății, în sumă de .X. lei, sumă pentru care i-a fost refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea reprezintă avantaje de natură salarială oferite angajaților. În realitate, aceste cheltuieli au reprezentat servicii pentru organizarea întâlnirii anuale a distribuitorilor, panouri publicitare, servicii de catering pentru evenimentele organizate, programe de fidelizare a clienților etc.

Având în vedere destinația cheltuielilor, societatea precizează că este îndreptățită să le considere ca reprezentând cheltuieli de marketing, reclamă și publicitate sau cheltuieli de protocol.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli în categoria avantajelor de natură salarială fără a dovedi în ce a constat folosul angajaților, întemeindu-și considerentele, în mod eronat, pe prevederile art.55 alin.4 din Codul fiscal și nu pe cele ale art.21 alin.3 lit.a din același act normativ.

În plus, societatea apreciază că desfășurarea de evenimente pentru fidelizarea clienților sau cele de schimb de experiență au fost destinate obținerii de venituri impozabile, asimilarea acestora ca și beneficii de natură salarială pornind de la premiza că aceștia ar beneficia de tratații. De altfel, nici cheltuielile de *team building* nu pot fi tratate ca avantaje salariale, acestea fiind realizate în scopul general de afaceri al SC .X. SRL nereprezentând o opțiune a angajaților.

În concluzie, având în vedere aspectele prezentate, SC .X. SRL solicită admiterea contestației.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza căruia au fost emise Decizia de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014 și Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014, au fost constatate următoarele:

În perioada verificată, respectiv 01.01.2010 – 31.10.2013, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă o serie de cheltuieli care nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, cum ar fi:

- diferite între cheltuielile de achiziție înregistrate în contabilitatea SC .X. SRL și livrările înregistrate în evidența contabilă de SC .X. SRL;
- cheltuieli cu prestări servicii nerecunoscute de partenerul SM .X.;
- cheltuieli cu chirii pentru spații birouri și parcare, servicii de întreținere, refacturare energie electrică, în baza facturilor emise de SC .X. SA;
- achiziția de bunuri de la SC .X. SRL, bunuri ce nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

În consecință, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea înregistrată de societate cu suma totală de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, în perioada ianuarie 2010 – octombrie 2013, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu transportul personalului de la/la sediul societății, servicii de catering, servicii turistice în sumă totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată a fost în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a încălcat prevederile art.55 alin.1, alin.3 și alin.4 din Codul fiscal, cheltuielile constituind, în fapt, avantaje acordate salariaților. De asemenea, au constatat și faptul că în contractele individuale de muncă ale salariaților nu sunt prevăzute cheltuieli cu transportul personalului sau cheltuieli de catering.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venituri de natură salarială suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au dispus și obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, aferent veniturilor de natură salarială în cuantum de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit și faptul că societatea datorează și contribuții la fondurile speciale aferente fondului de salarii, stabilind totodată și obligații fiscale accesorii aferente, astfel:

- contribuția la asigurări sociale datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- contribuția la asigurări sociale datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale .X. lei

- majorări de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale	.X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator	.X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat	.X. lei
- contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale	.X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator	.X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat	.X. lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații	.X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații	.X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații	.X. lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit că a fost diminuată pierderea fiscală declarată de contestatară cu suma de .X. lei, după cum urmează:

- pentru anul 2.X. cu suma de .X. lei;
 - pentru anul 2.X. cu suma de .X. lei;
 - pentru perioada ianuarie – septembrie 2013 cu suma de .X. lei,
- fără însă a se emite și Dispoziție privind diminuarea pierderii fiscale.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.[...]”

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.”

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

De asemenea, art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către...[.]” organul de soluționare a contestațiilor competent.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și structurile regionale cu atribuții în soluționarea contestațiilor au competența de soluționare numai pentru contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe,

contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale.

Astfel, pierderea fiscală stabilită prin raportul de inspecție fiscală, nevalorificată printr-un act administrativ fiscal/act asimilat acului administrativ fiscal nu poate face obiect al contestației administrative, prevăzute la art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportul de inspecție fiscală având calitatea de document în baza căruia se emite decizie de impunere și/sau decizie de nemodificare a bazei de impunere și/sau dispoziție privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că diminuarea pierderii dispusă de organele de inspecție fiscale prin raportul de inspecție fiscală, fără a fi emis un act administrativ fiscal, în speță dispoziție de măsuri, nu crează raporturi obligaționale între societate și bugetul general consolidat.

Față de cele de mai sus, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența materială de a soluționa contestația privind cheltuielile înregistrate de contribuabil în sumă de .X. lei.

Astfel, în raport de obiectul contestației detaliat la cap.I din prezenta decizie, se reține că în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au emis decizie de impunere având ca obiect impozitul pe venituri din salarii, contribuții, precum și accesorii aferente și decizie privind nemodificarea bazei de impunere având ca obiect impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2010 – 31.10.2013, și prin urmare organul de soluționare a contestației se va pronunța numai asupra acestor obligații suplimentare stabilite în sarcina contribuabilului contestatar.

1.În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- contribuția la asigurări sociale datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- contribuția la asigurări sociale datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale .X. lei

- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator .X. lei
 - majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
 - penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
 - contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat .X. lei
 - majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
 - penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
 - contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale .X. lei
 - majorări de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
 - penalități de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
 - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
 - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
 - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
 - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
 - majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
 - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
 - contribuția pentru concedii și indemnizații .X. lei
 - majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații .X. lei
 - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații .X. lei
 - impozit pe venitul din salarii .X. lei
 - majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii .X. lei
 - penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii .X. lei
- Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul contestației rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL obligații fiscale suplimentare în cuantum total de .X. lei, constând în impozit pe venitul din salarii, contribuții la fondurile speciale aferente fondului de salarii, precum și obligații fiscale accesorii de natura

majorărilor/dobânzilor de întârziere și a penalităților de întârziere, pentru cheltuieli înregistrate de societate cu transportul angajaților, precum și cele pentru care acestea au constatat că reprezintă servicii turistice.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatara precizează că respectivele cheltuieli nu reprezintă avantaje de natură salarială, anexând în acest sens documente cum ar fi foi de parcurs, fișe de post, facturi, contracte, contestând încadrarea respectivelor cheltuieli ca reprezentând avantaje de natură salarială.

În drept, la art. 55 alin.1 și alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, este stipulat:

„(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.[...]

(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariaților, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.”

Față de cele de mai sus, se reține că sunt considerate venituri de natură salarială orice venituri obținute de la un angajator de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract de muncă, excepție făcând anumite sume, așa cum sunt acestea prevăzute prin contractul de muncă, cum ar fi contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al angajatului.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestației, în ceea ce privește suma de .X. lei, aceasta a fost achitată cu titlu de servicii transport personal cu microbuzul, în baza unui contract de prestări servicii încheiat cu SC .x. SRL, precum și pentru plata chiriei aferente contractului de închiriere pe termen lung nr..X./21.06.2010 încheiat cu SC .X. SRL, pentru autovehiculele puse la dispoziția angajaților.

În acest sens, pentru justificarea sumei de .X. reprezentând prestări servicii de transport, la dosarul contestației a fost depusă Decizia nr.2 emisă de SC .X. SRL prin care au fost stabilite următoarele:

„SC .X. SRL asigură deplasarea din localitatea .X. la sediul fabricii din comuna .X., sat .X., str .X., județ .X., tuturor salariaților sai, atât cei cu contract de muncă, cât și celor angajați prin intermediul firmelor de închiriere personal. Transportul se va asigura cu microbuze/autobuze închiriate în acest scop.”

De asemenea, societatea contestatară a anexat și adresa Primăriei comunei .X. cu nr. .X./02.10.2014, în care este specificat:

„[...] vă comunicăm că nu au existat și nu există din anul 2010 și până în prezent curse de transport public de stat pentru persoane pe ruta București – comuna .X., sat .X.”.

De asemenea, societatea a depus, în susținerea contestației, un tabel cu angajați ai societății, pentru care a asigurat transportul, din care rezultă că domiciliul angajaților este în altă localitate decât cea în care își are sediul societatea. Din analiza prin sondaj a datelor înscrise în tabel se rețin următoarele:

- doamna .X., angajată la departamentul „Producție” domiciliază în județul .X.;

- domnul .X., angajat la departamentul „Producție” domiciliază în .X.;

- doamna .X., angajat al departamentului „Financiar” domiciliază în localitatea Azuga, județul .X..

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu chiria unor autoturisme, societatea precizează faptul că respectivele autovehicule au fost puse la dispoziția angajaților cu funcții de conducere și celor din domeniul vânzărilor, atașând în acest sens fișe de post, foi de parcurs, contracte de muncă.

Din verificarea prin sondaj a documentelor depuse de societate în susținerea contestației se rețin următoarele aspecte:

- în ceea ce privește fișa postului întocmită pentru salariatul Kadar Ferenc, menționat la poziția 1 din anexa 3.1.4 prezentată pentru salariații care fac parte din departamentul vânzări și marketing, s-a prevăzut la pct. I „Identificarea postului”, „Departament: Vânzări și marketing”, „Titlul postului: consultant soluții tehnice”, acest salariat având ca responsabilități: „vizitează arhitecții, consultanții și alte persoane de decizie în domeniul construcțiilor în vederea promovării produselor .X. și includerea lor în proiectele realizate de aceștia, inițiază și menține contactul cu birourile de arhitectură și proiectare, Ordinul arhitecților și alte asociații profesionale de profil etc.”

- de asemenea, la poziția 23 a aceleiași anexe este menționat .X.. Prin contractul individual de muncă încheiat pentru acest salariat și înregistrat sub nr. .X. la registrul Inspectoratului teritorial de muncă, s-a prevăzut la pct. II „Felul muncii” funcția de „director” care va presta „activități legate de postul îndeplinit și a acelor specificate în fișa postului”, iar la pct. VIII „Alte clauze” s-a prevăzut că „salariatul va dispune de mașină de serviciu care poate fi folosită și pentru interese personale, în condițiile stabilite prin fișa postului”.

Se reține că prin fișa postului întocmită pentru acest salariat, se menționează „funcție COR: Director operații tranzacții”, „Departament: vânzări”, fiind prevăzute „responsabilități P&L&vânzare (gestionează și dezvoltă rețeaua de distribuitori pe zona alocată, adoptă tehnici de fidelizare a distribuitorilor existenți, prospectează piața și identifică noi oportunități de afaceri etc.)” și „responsabilități generale”.

- de asemenea, spre exemplificare, în situația prezentată pentru salariații cu atribuții de management (Anexa nr.3.1.5), se reține că la poziția 1 este menționat .X., având funcția de manager de produse.

Pentru acest salariat au fost anexate fișa postului, un proces verbal de predare – primire încheiat în 04.10.2010, prin care „SC .X. SRL predă autoturism cu scopul de a fi utilizat în interes de serviciu către .X.”, un „contract de închiriere” și foi de parcurs întocmite pentru „utilizator: .X.” începând cu 01.01.2010 până la 31.10.2013 și care conțin informații cu privire la norma de consum, locul deplasării, respectiv „acasă-.X.”, respectiv „.X.-acasa”, scopul deplasării și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

În ceea ce privește informațiile referitoare la scopul deplasării, în foile de parcurs se menționează „deplasare la și de la locul de muncă”, fiind menționat numărul de km parcurși, sau „weekend”, la numărul de km parcurși fiind menționat „0”.

Față de aceste aspecte și având în vedere Raportul de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la încadrarea cheltuielilor de transport ca fiind avantaje de natură salarială.

În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli efectuate de SC .X. SRL pentru organizarea de evenimente cu participarea unor angajați sau colaboratori, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că, prin contestație, societatea a prezentat o dataliere a cheltuielilor, acestea constând în servicii de catering, altele decât cele prin cantina proprie, întâlnire anuală top distribuitori .X., eveniment 50 ani .X. 30 – 31 martie 2010, prezentare rezultate anuale companie, avans panouri publicitare”, „eveniment 50 ani .X.”, „video, sunet, lumini pentru eveniment 50 ani .X.” etc. (conform detalierei evenimentelor de la pag.19 din contestație).

Prin contestația formulată societatea susține că aceste cheltuieli cu evenimentele organizate de societate pentru fidelizarea clienților, precum și în cazul schimburilor de experiență avute cu colegii din alte țări, și în cazul evenimentelor organizate în beneficiul angajaților sunt destinate utilizării în vederea obținerii de venituri impozabile de către societate, iar nu avantaje de natură salarială.

De asemenea, se reține că în susținerea contestației societatea a depus facturi și contracte.

Astfel, din analiza prin sondaj a acestor documente se rețin următoarele:

- facturile nr. .X./15.03.2010 și nr. .X./22.03.2010, emise de SC .X. SRL, au ca obiect „avans conform contract .X./15.02.2010”, respectiv „servicii organizare eveniment conform contract .X./15.02.2010”, facturi care se regăsesc în anexa Anexa 3.3.1 la contestația depusă de SC .X. SRL;

- contractul cadru de publicitate, concepție și producție publicitară nr. .X./15.02.2010, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de administrator (agenție) și SC .X. ROMÂNIA SRL în calitate de client, care are ca obiect: „Agenția realizează pentru client proiecte de strategie, creație/producție în domeniul publicitar, servicii care sunt detaliate în anexe”, precum și „furnizarea de către agenție către client a următoarelor servicii legate de plasarea materialului publicitar pe spațiul de emisie a Mediei, stabilite de client de comun acord cu agenția [...]”,

- factura nr..X./03.05.2010, care are ca explicație „CV SERV EV 06 MAI CF ANEXA 2 la .X./12.03.2010”;

- în anexa nr.2 la contractul nr..X./12.03.2010 sunt precizate prestări de servicii cum ar fi: „sonorizare conferință pentru maximum 200 persoane”, „consolă și 2 playere profesionale CD”, „drepturi de difuzare materiale audio”, „ecran cu cadru de aluminiu 4/3m” etc.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată nu rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat natura „serviciilor turistice”, prin raportare la susținerile contestatarei, respectiv că obiectul acestora a constat în team building-uri, organizarea diverselor evenimente pentru angajați și colaboratori, pentru care aceasta a prezentat documentele mai sus menționate.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor cheltuieli, astfel că se impune reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor efectuate prin prisma documentelor prezentate astfel încât să rezulte natura operațiunilor, precum și faptul că acestea reprezintă avantaje de natură salarială.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.94 alin.(2) lit.a) același act normativ:

„(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;*”,

iar potrivit prevederilor art.105 alin.(1):

“(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Totodată, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se prevede:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. Mai mult,

În consecință, în speță se va face aplicarea prevederilor art.216 alin. (3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere F – GR .X./09.10.2014** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014 în ceea ce privește **suma totală .X. lei**, reprezentând impozit pe veniturile de natură salarială, contribuții sociale, precum și obligații fiscale accesorii aferente, urmand ca organele de inspecție fiscală competente, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie, și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

2.În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- contribuția la asigurări sociale datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- contribuția la asigurări sociale datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
- contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații .X. lei

- penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații .X. lei
- impozit pe venitul din salarii .X. lei
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii .X. lei

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli efectuate de societate pentru acordarea unei mese zilnice gratuite salariaților reprezintă, în fapt, avantaje de natură salarială ce trebuiau impozitate sau reprezintă venit neimpozabil pentru salariați în condițiile în care societatea contestatară nu face dovada faptului că locurile de muncă ocupate de salariații beneficiari ai mesei calde gratuite se încadrează în categoria locurilor de muncă pentru care este prevăzută obligativitatea acordării alimentației de protecție.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat cheltuieli de catering în sumă de .X. lei, cheltuieli ce reprezintă, în fapt, pentru salariați, avantaje de natură salarială, acestea nefiind prevăzute prin contractele de muncă ale salariaților.

În drept, potrivit prevederilor art.55 alin.(1), alin.(2) lit.k) și alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările 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.

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

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

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că 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 refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda.

De asemenea, potrivit prevederilor art.55 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

e) contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;”

Pentru interpretarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.84 stipuleaza:

„84. Nu sunt venituri impozabile: [...] contravaloarea alimentației de protecție primite în mod gratuit de persoanele fizice care lucrează în locuri de muncă cu condiții grele și vătămătoare;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu este impozabilă, în înțelesul impozitului pe venit, contravaloarea alimentației de protecție primita în mod gratuit de angajații care lucrează în locuri de muncă cu condiții grele și vătămătoare care, in mod permanent sau in anumite perioade, pot afecta esential capacitatea de munca a asiguratilor datorita gradului mare de expunere la risc.

Per a contrario, in situatia in care conditiile de munca in care isi desfasoara activitatea angajații nu sunt de natura celor grele si vatamatoare, orice avantaj primit in mod gratuit de acestia, inclusiv hrana, sunt asimilate salariilor in vederea impunerii cu impozit pe venit, potrivit prevederilor art.55 alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

În ceea ce privește alimentatia de protectie, această noțiune a fost definită prin Legea securitatii si sanatatii in munca nr.319/2006, in vigoare pe perioada verificata, care la art. 14 prevede ca:

„Alimentația de protecție se acordă în mod obligatoriu și gratuit de către angajatori persoanelor care lucrează în condiții de muncă ce impun acest lucru și se stabilește prin contractul colectiv de muncă și/sau contractul individual de muncă.”

Față de prevederea legală de mai sus, se reține că alimentația de protecție se acorda salariatilor care lucreaza in conditii de munca care impun acest lucru, angajatorul fiind cel care trebuie sa faca dovada faptului ca locurile de munca in care isi desfasoara activitatea salariatii sai impun

acordarea alimentatiei de protectie, înscriind această obligație în contractele de muncă individuale și colective.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia acordarea unei mese zilnice gratuite s-a făcut ca urmare a acordului exprimat de angajați în acest sens, acord consemnat în Procesul verbal nr. .X./30.12.2009, acesta nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, din economia textului Legii nr.142/1998 privind acordarea tichetelor de masă, rezultă că legiuitorul nu a prevăzut această opțiune.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia în situația în care societatea are organizate cantine – restaurant sau bufete, așa cum este stipulat prin Legea nr.142/1998 privind acordarea tichetelor de masă la art .2 alin.1, atunci nu va acorda salariaților tichete de masă, ci va acorda alocația de hrană prin aceste unități, în limita zilnică a unui tichet de masă, acesta nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile invocate stipulează faptul că pot emite tichete de masă și angajatorii care au organizate cantine – restaurant sau bufete și nu faptul că în locul tichetelor se acordă o masă caldă.

Mai mult, nici celelalte prevederi legale invocate de societate în ceea ce privește acordarea tichetelor de masă sau obligațiile fiscale datorate în această situație nu sunt aplicabile speței, întrucât societatea nu a acordat tichete de masă angajaților, ci le-a acordat acestora, în mod gratuit, câte o masă caldă zilnic.

Având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat cheltuielile cu masa zilnică acordată în mod gratuit salariaților ca reprezentând avantaje de natură salarială. În consecință, pentru contravaloarea mesei gratuite acordată salariaților, societatea avea obligația să calculeze și să înregistreze ca datorate bugetului general consolidat :

- impozit pe venitul din salarii și asimilate salariilor, în temeiul art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- contribuția la asigurări sociale datorată de angajator, în temeiul art.296⁵ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- contribuția la asigurări sociale datorată de angajat în temeiul art.296⁴ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale, în temeiul art.296⁵ alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator, în temeiul art.296⁵ alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat, în temeiul art.296⁶ alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, în temeiul art.296⁵ alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, în temeiul art.296⁵ alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat, în temeiul art.296⁵ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale, în temeiul art.296⁵ alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, în speță se va face aplicarea art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL** Deciziei de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru **suma totală de .X. lei** reprezentând impozitul pe venituri din salarii, precum și contribuții sociale.

Totodată, având în vedere principiul de drept „accessorium sequitur principale” precum și faptul că societatea contestatară nu aduce argumente în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor, referitor la cota aplicată și perioada de calcul, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru obligațiile fiscale accesorii, constând în **majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de

soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au emis decizia menționată în condițiile în care, având în vedere constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au constatat existența unor obligații bugetare care au fost incorect determinate.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014, organele de inspecție fiscală au verificat, pentru perioada 01.01.2010 – 31.10.2013, impozitul pe profit, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, precum și a contribuțiilor aferente.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli aferente transportului de personal de la/la sediul societății, servicii de catering, servicii turistice pentru personalul angajat, care în fapt reprezintă avantaje acordate salariaților.

Astfel, având în vedere constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au emis:

- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014, pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2010 – 31.10.2013;

- Decizia de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014, pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și contribuții aferente, pentru perioada 01.01.2010 – 31.10.2013.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL precizează faptul că organele de inspecție fiscală nu au procedat la corecta stabilire a bazei de impunere în sensul diminuării acesteia ca urmare a stabilirii în sarcina societății a unor cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit de natura impozitului pe veniturile salariale și contribuții aferente, urmare a reîncadrării acestora ca avantaje de natură salarială și reîntregirii sumei brute cuvenite salariaților.

Prin urmare, societatea precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au constatat și consemnat diminuarea bazei de impunere pentru impozitul pe profit (majorarea pierderii fiscale în perioada 2010 – 2013) cu suma reprezentând impozit pe venit și contribuții sociale aferente.

În drept, art.109 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu 2010, prevede:

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în

minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Începând cu data de 02.02.2012, aceste prevederi se regăsesc la art.109 alin.1 și alin.3 din cadrul aceluiași act normativ, astfel:

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

[...] (3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

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

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

Față de aceste prevederi legale, se reține faptul că, în situația în care nu constată obligații fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală întocmesc decizii de nemodificare a bazei de impunere.

În ceea ce privește formularul deciziei privind nemodificarea bazei de impunere și a modului în care acestă se completează, potrivit prevederilor art.2 și art.3 din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.1267/2006 pentru aprobarea formularului "*Decizie privind nemodificarea bazei de impunere*", așa cum a fost modificat prin Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.1045/2007, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 2

Competența de a emite formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.

ART. 3

Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.”

De asemenea, conform prevederilor de la lit.a și b din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului "*Decizie privind nemodificarea bazei de impunere*" din Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.1267/2006 pentru aprobarea formularului "*Decizie privind nemodificarea bazei de impunere*", așa cum a fost modificat prin Ordinul ministrului Economiei și Finanțelor nr.1045/2007, cu modificările și completările ulterioare:

„a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor inspecțiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

b) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale și va

cuprinde obligațiile fiscale pentru care s-a stabilit că baza de impunere nu se modifică, iar creanța fiscală a fost corect determinată.”

Față de aceste prevederi legale se reține faptul că organele de inspecție fiscală sunt competente să emită decizii privind nemodificarea bazei de impunere, completarea acestora făcându-se la finalizarea inspecției fiscale și cuprinzând obligațiile fiscale pentru care obligațiile fiscale au fost corect determinate.

Totodată, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea, în ceea ce privește cheltuielile, la art.21 alin.1 din același act normativ se precizează:

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține faptul că profitul impozabil al unui agent economic se determină ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate pentru a obține aceste venituri,

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu care a fost reîntregită baza de impozitare aferentă impozitului pe veniturile salariale, întrucât din constatările organelor de inspecție fiscală nu rezultă dacă acestea au fost considerate ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, respectiv dacă au fost considerate nedeductibile la stabilirea profitului impozabil, în tot sau în parte. Față de prevederile legale invocate, pentru perioada 01.01.2010 – 31.10.2013, organele de inspecție fiscală au constatat, pe de o parte, nemodificarea bazei de impunere în ceea ce privește impozitul pe profit, iar pe de altă parte, au stabilit obligații suplimentare de natura impozitului pe salarii și contribuții aferente prin reîncadrarea unor cheltuieli în categoria veniturilor de natură salarială, fără a ține cont de faptul că această reîncadrare influențează profitul impozabil.

În consecință, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze situația respectivelor cheltuieli, în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu

prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Admistrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care se va desființa Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la reanalizarea stării de fapt în ceea ce privește nemodificarea bazei de impunere pentru obligația impozit pe profit.

*
* *

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F – GR .X./09.10.2014.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F – MC .X./09.10.2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|---|---------|
| - contribuția la asigurări sociale datorată de angajator | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator | .X. lei |
| - contribuția la asigurări sociale datorată de angajat | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat | .X. lei |
| - contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale | .X. lei |
| - penalități de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale | .X. lei |

- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
- contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații .X. lei
- impozit pe venitul din salarii .X. lei
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii .X. lei

urmând ca organele de inspecție fiscală competente, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceleiași tipuri de impozite și contribuții, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F – GR .X./09.10.2014.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F – MC .X./09.10.2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- contribuția la asigurări sociale datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajator .X. lei
- contribuția la asigurări sociale datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției la asigurări sociale datorate de angajat .X. lei
- contribuția la fondul de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de accidente de munca și boli profesionale .X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajator .X. lei
- contribuția pentru fondul de șomaj datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de șomaj datorată de angajat .X. lei
- contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- majorări de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- penalități de întârziere aferente fondului de garantare a creanțelor salariale .X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator .X. lei
- contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajat .X. lei
- contribuția pentru concedii și indemnizații .X. lei
- majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații .X. lei
- penalități de întârziere aferente contribuției pentru

concedii și indemnizații	.X. lei
- impozit pe venitul din salarii	.X. lei
- majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii	.X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii	.X. lei

3. Desființarea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F – GR .X./09.10.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – GR .X./09.10.2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

.X.