



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a Județului Teleorman**



Str. Dunării nr. 188  
Alexandria, Teleorman  
Tel : +0247 312 788  
Fax : +0247 421 178  
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

**D E C I Z I A**

**Nr. 51 din 2010**

**Privind** :soluționarea contestației formulată de **S.C. .... S.A. ....- Secția .....**, cu sediul social în municipiul....., județul Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr. ..../2010.

Prin cererea nr...../2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman sub nr. ..../2010, **S.C. ....S.A. ....- Secția .....**, cu sediul social în municipiul ....., județul Teleorman, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ..../2010, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../2010, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman.

Deoarece contestația a fost depusă direct la organul de soluționare, acesta prevalându-se de prevederile pct. 3.1-3.7 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a transmis contestația organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activității de Inspecție Fiscală Teleorman, solicitandu-i prin Adresa nr. ..../2010, să constituie dosarul cauzei, să verifice îndeplinirea condițiilor procedurale și să întocmească referatul motivat cu propunerile de soluționare, primind în acest sens răspunsul înregistrat sub nr. ..../2010.

În vederea fundamentării în fapt și în drept a soluției ce urmează a fi adoptată, prin Adresa nr. ..../2010, în temeiul dispozițiilor pct. 9.9 și 9.10 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de soluționare au solicitat Activității de Inspecție Fiscală să întocmească un proces verbal de cercetare la fața locului, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației.

În cauză, Activitatea de Inspecție Fiscală a transmis Adresa nr. ..../2010, căreia i-au anexat Procesul verbal de cercetare la fața locului nr. ..../2010.

Obiectul contestației este format de suma în quantum total de ..... lei reprezentand:

- ..... lei -impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- ..... lei-majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor

Contestația a fost formulată în termenul reglementat de dispozițiile art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată(M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât și celelalte condiții procedurale reglementate de O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost

îndeplinite, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman este competentă să se pronunțe asupra cauzei.

**I. S.C. .... S.A. ....- Secția ....., cu sediul social în municipiul ....., județul Teleorman, a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. ..../2010, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../2010, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman, solicitând anularea sumelor din decizia de impunere menționată având în vedere următoarele susțineri:**

-perioada supusă controlului a fost 01.01.2004 - 30.06.2009, vizând impozitul pe salarii cu precizarea că la Capitolul III "Constatari fiscale", echipa de control a aplicat impozitul pe venituri din salarii și asupra contravalorii autorizațiilor și a permiselor de călătorie primite cu titlu gratuit pentru salariații și membrii familiilor acestora;

-baza legala invocată de organele de inspecție fiscală este regăsită în prevederile art.55 alin.3 lit.(f) din Legea nr.571/2003 a Codului Fiscal și pct. 70 din H.G.nr.44/2004, inspectorii fiscali considerând aceste permise și autorizații de călătorie "avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă impozabilă".

-în baza acestei prevederi organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe salarii suplimentar în sumă de .... lei și majorări de întârziere până la data de 14.05.2010, potrivit art. 120 din OG nr. 92/2003, în sumă de .... lei și penalități în sumă de ..... lei.

Având în vedere cele menționate petenta formulează contestație susținută în baza Legii 210/2003 (ce modifica Ordonanța 112/1999) privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate romane.

În acest sens autoarea cererii citează dispozițiile art. 3. alin.(1) din Ordonanța nr. 112/1999, respectiv: " Salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată de la ..... S.A., ..... S.A., de la filialele acestora, pre cum și de la subunitățile din structura organizatorică a acestora beneficiază de autorizații sau permise de călătorie pe căile ferate romane, în interes de serviciu sau în interes personal, în mod gratuit, în aceleași condiții ca și personalul .... - S.A., prevazute la art. 1. alin (2) „*Membrii de familie ai salariaților prevazuți la alin. (1) beneficiaza anual de 24 de zile de permise de calatorie pe caile ferate romane, în mod gratuit* ", respectiv la art. 1. alin(3) *Eliberarea autorizațiilor și permiselor de calatorie pe caile ferate romane pentru personalul prevazut la alin. (1) si (2) se face pe baza contractelor incheiate între .....» - S.A. și unitățile menționate la alin. (1), numai daca unitatile respective suportă aceste cheltuieli.*"

De asemenea, așa cum se reține din cele expuse de petiționară, călătoriile în interes de serviciu nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile conform Legii nr. 571/2003 art.55 alin. 4 lit.(a) "contravaloarea transportului la și de la locul de munca al salariatului, costul prestațiilor pentru tratamentul și odihna, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevazut în contractul de munca"

Citează de asemenea art.6 alin.(5) din Legia nr. 125/2004 (ce modifica Ordonanța 112/1999) potrivit căreia: „*călătoriile în interes personal efectuate pe baza autorizatiei, se declara de către titular, pe propria raspundere, în luna respectivă, cu precizarea traseului și rangului de tren folosit*" în vederea calculării impozitului datorat (sens în care petenta precizează că nu deține nici o declarație de acest fel de unde concluzionează faptul că nu au fost cazuri de a face impozitarea pe aceste venituri).

Susține în ceea ce privește permisele de călătorie a membrilor de familie, că potrivit Legii 125/2004 ce modifica Ordonanța nr. 112/1999, art.6 alin.(6) acestea "*reprezintă cupoane de bonuri de valoare ce se acordă cu titlu gratuit*" care în temeiul Legii 571/2003 art. 42 lit.(e), respectiv :"*contravaloarea cupoanelor ce reprezinta bonuri de valoare care*

se acorda cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispozițiilor în vigoare" nu sunt venituri impozabile.

Invederează faptul că impozitarea s-a aplicat la valoarea unor servicii prestate dar nu se poate face dovada că simpla deținere a autorizațiilor și permiselor .....s-a concretizat și în servicii efectiv prestate de ..... în favoarea beneficiarilor acestora și că impozitarea s-a efectuat la valoarea însumată a contravalorii autorizațiilor și permiselor acordate, prin aplicarea cotei unice de 16% și nu s-a impozitat fiecare persoana fizica distinct.

Având în vedere prevederile legale mentionate mai sus, petenta consideră contravaloarea acestor autorizatii și permise de calatorie pe calea ferata, ca nu trebuiau să faca obiectul emiterii deciziei de impunere, nefiind venituri impozabile drept pentru care solicita revenirea asupra acesteia prin anulare.

De asemenea, contestatoarea înțelege să susțină cele afirmare cu xero-copia documentelor pe care le consideră relevante în cauză.

## **II. Din Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....2010, așa cum este sintetizat în Decizia de impunere nr. ..../2010, acte întocmite de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:**

Perioada supusa inspectiei : 01.01.2004 - 30.06.2009.

Obiectivele inspecției fiscale: verificarea modului de calcul, înregistrare, virare și declarare a impozitului pe veniturile din salarii pentru perioada 01.01.2004-30.06.2009, în baza Deciziei de reverificare nr. ..../2010 și a referatului pentru solicitarea reverificării nr. ..../2010.

Baza legală: inspecția s-a efectuat în baza Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și a O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În legatură cu acordarea de avantaje în bani sau natura acordate salariaților în perioada 01.01.2004-30.06.2009

În perioada verificată S.C. ....- S.A ....- Punct de lucru ....., a acordat avantaje reprezentand autorizatii de calatorie pentru salariați si permise de călătorie membrilor de familie ai salariaților, fără a calcula, și înregistra în evidența contabilă impozit pe veniturile din salarii, încalcandu-se prevederile art.55, alin.(3), litera f) și punctele 70, 72 si 74 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

In condițiile prezentate organele de inspecție fiscală citează prevederile:

-Art.55, alin.(3), lit. f) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit căror :

*"Avantajele, cu exceptia celor prevazute la alin.(4), primite în legatura cu o activitate dependenta includ, inasa nu sunt limitate la... f) premise de calatorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal".*

-Punctului 69. din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, care stipulează:

*"Avantaje în bani și în natura sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de munca ori a unei relații contractuale între părți, după caz".*

-Punctului 70, lit.d) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, care stipulează :

*"La stabilirea venitului impozabil se au in vedere si avantajele primite de persoana fizica, cum ar fi permisele de calatorie pe diverse mijloace de transport"*

-Punctului 72. din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, potrivit căruia:

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

-Punctului 74) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, respectiv:

*"Veniturile în natura, precum și avantajele în natură primite cu titlu gratuit sunt evaluate la prețul pieței, la locul și data acordării avantajului și suma reprezentând plata parțială".*

De asemenea, organele de inspectie fiscala au ținut cont și de prevederile art.12, alin.( 4) din Legea nr.210/2003 pentru aprobarea O.G. nr.112/1999, corelate cu prevederile art.298, punct 22 din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv: *"La data intrarii in vigoare a Codului fiscale (01.01.2004) se abroga : ...22.Alineatul (4) al art.12<sup>2</sup> din OG nr.112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, publicata în Monitorul Oficial al Romaniei, partea I, nr.425/31.08.1999, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.210/2003".*

Organele de inspectie fiscala au avut în vedere și art.1, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza : *"In materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevalează asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal."*

Ca urmare a celor mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe veniturile din salarii suplimentar, provenind din *neimpozitarea(!?)* avantajelor de natura salarială acordate angajaților, în suma totala de ..... lei, conform anexelor de la nr.2 la nr.14 parte integranta din prezentul RIFP.

Pentru impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar, în suma de ..... lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere pentru perioada 26.02.2004 - 14.05.2010, în suma de ..... lei (Anexa nr.15, parte integranta din acest RIFP) și penalitati în suma de ..... lei (Anexa nr.16 parte integranta din prezentul RIFP).

La calculul majorarilor de întârziere au stat la baza urmatoarele acte normative: - H.G. nr.67/2004, H.G. nr.784/2005; O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, art.119, alin.(1), art.120, alin. (1) si (7);

-Legea nr.210/2005 privind aprobarea -O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare - 0,10% lei pe zi de intarziere.

### **III. Din Procesul verbal de cercetare la fața locului nr. ..../2010, act întocmit de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:**

În perioada 01.01.2004 - 30.06.2009 au fost acordate tuturor salariaților de la S.C. .... - punct de lucru ....., autorizații de călătorie cu valori nominale, precum și premise de călătorie pentru membrii de familie și autorizații școlare.

Autorizațiile permit efectuarea unui număr nelimitat de călătorii pe teritoriul țării în cursul unui an calendaristic, acestea putând fi utilizate pentru efectuarea de călătorii atât în interesul serviciului cât și în interes personal.

Autorizațiile de călătorie au fost procurate centralizat de S.C.....S.A. și au fost repartizate tuturor punctelor sale de lucru din țară în funcție de numărul de salariați.

Contravaloarea autorizațiilor de călătorie primite de punctul de lucru de la ..... a fost înregistrată în debitul contului 624.010 - "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal", prin creditarea contului 451.x.1 0 - " Decontari între entitati afiliate" la valoarea nominală, în baza unor note de debitare.

Contribuabilul nu are a evidență privind utilizarea autorizațiilor de călătorie în interes personal sau în interes de serviciu și nici documente justificative (ordine de serviciu sau ordine de deplasare) pentru întregul personal salariat, care să susțină utilizarea autorizațiilor de călătorie în interesul serviciului conform notei explicative .

Contribuabilul nu a prezentat evidența autorizațiilor de călătorie pe ..... utilizate de salariați de la domiciliu la locul de muncă.Organele de inspecție fiscală menționează că autorizațiile de călătorie nici nu pot fi utilizate de toti salariații întrucat unii salariați locuiesc în municipiul ..... sau în localitati situate în afara traseelor căilor ferate.

În ceea ce privește autorizațiile de călătorie neutilizate , acestea au fost înregistrate pe cheltuieli și la expirarea perioadei de valabilitate nu se returneaza la societate și nu pot fi stornate de pe cheltuieli.

Cu privire la utilizarea autorizatiilor cu ocazia deplasarilor salariaților în stațiunile de odihna sau tratament s-a constatat ca nu este a evidenta a acestora .

De asemenea au fost acordate premise de călătorie și abonamente școlare membrilor de familie ai salariaților, reprezentând avantaje de natură salariala și care nu pot fi utilizate în interesul serviciului.

În condițiile prezentate mai sus,organele de inspecție fiscală menționează faptul că agentul economic a acordat avantaje materiale reprezentând autorizațiile de călătorie salariaților și premise de calatorie și abonamente școlare membrilor de familie ai acestora, fără a calcula, înregistra în evidența contabilă și a declara la organul fiscal teritorial impozit pe veniturile din salarii, încălcând prevederile art. 55, alin. (3), litera f) din Legea nr. 571/2003, privin Codul fiscal, cu modificarile ulterioare și punctele 70, 72 și 74 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privin Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe care organele de inspecție fiscală le citează în cuprinsul procesului verbal de cercetare la fața locului.

Organele de inspectie fiscala susțin că au avut în vedere și adresa nr. ..../2009 emisa de Ministerului Finantelor Publice - Directia Legislatie Impozite Directe (anexa nr. 3) unde se fac urmatoarele precizari, citând din cuprinsul acesteia următoarele:

*"Referitor la tratamentul fiscal aplicabil autorizatiilor de calatorie utilizate de SC in perioada 2004 - 2008, solicitat de dvs. cu adresa nr. 22101/2009, facem urmatoarele precizari:*

*1. Tratamentul fiscal aplicabil permiselor de calatorie pe calea ferata primite gratuit de salariati si de catre membrii de familie ai acestora este reglementat astfel:*

*Potrivit prevederilor art. 55, alin. (3), litera f) din Legea nr. 571/2003, privin Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, reprezinta avantaje, cu excepția celor prevazute la alin. (4), primite in legatura cu o activitate dependenta , și permisele de calatorie pe orice mijloace de transport inclusiv pe caile ferate.*

*Facem mențiunea că, orice avantaje primite în legatură cu o activitate dependenta sunt venituri imposabile, așa cum sunt cele exemplificate atât în prevederile alin.(3) al art. 55 cât și la punctul 70 dat in aplicarea art. 55 prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare. In conformitate cu prevederile punctului 70, lit. d) dat in aplicarea art. 55 al Codului fiscal, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completările ulterioare, la stabilirea venitului impozabil se au in vedere si*

avantajele primite de persoana fizica, cum ar fi printre altele si permisele de calatorie pe diverse mijloace de transport.

Potrivit prevederilor punctului 74 din acelasi act normative mai sus mentionat, veniturile in natura, precum si avantajele in natura primite cu titlu gratuit sunt evaluate la pretul pietei la locul si data acordarii avantajului.

**Având în vedere prevederile legale mentionate mai sus, consideram că avantajele primite de salariații proprii cât și de membrii de familie ai acestora reprezentand contravaloarea permiselor de calatorie pe orice mijloace de transport, inclusiv pe caile ferate, potrivit prevederilor art. 55, alin. (3), litera f) din Legea nr. 571/2003, privin Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, sunt venituri impozabile. Precizam ca acestea se impoziteaza prin cumul cu celelalte venituri din salarii realizate în luna respectivă".**

Organele de inspectie fiscala susțin că au ținut cont și de prevederile art. 12, alin. (4) din Legea nr. 210/2003, pentru aprobarea O.G. nr. 112/1999, corelate cu prevederile art. 298, punctul 22 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv: "La data intrarii in vigoare a Codului fiscal (01.01.2004) se abroga: .. Alineatul (4) al art. 12, indice 2, din O.G. nr. 112/1999 privind calatoriile gratuite in interes de serviciu si in interes personal pe caile ferate romane, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei, partea I, nr. 425/31.08.1999, aprobata cu modificari si completari prin Legea nr. 210/2003".

De asemenea, organele de inspectie fiscala menționează faptul că au avut în vedere și prevederile art. 1, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: "In materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal".

Ca urmare a celor mentionate mai sus, organele de inspectie fiscală consideră că rezultatele din Raportul de inspectie fiscală nr.....-2010 și Decizia de impunere nr. ..../2010, sunt în conformitate cu prevederile legale și precizările Ministerului Finanțelor Publice - Direcția Legislație Impozite Directe.

**VI. Organele de revizuire, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, susținerile organelor de inspectie fiscală, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, rețin:**

S.C. ....- Punct de lucru(Secția) ....., cu sediul social în ....., județul Teleorman, având numarul de înregistrare la O.R.C. ...., CUI ....., atribut fiscal RO și activitate principală desfășurată cod CAEN 3317: Repararea și întreținerea altor echipamente de transport n.c.a., întreținerea, repararea și recondiționarea materialului feroviar rulant".

Contestația este formulată prin împuternicirii d-l ....., având funcția de director executiv, d-l ....., având funcția de șef de secție și d-na .... avand funcția de sef secție adjunct (potrivit împuternicirii nr. ..../14.05.2007).

**1. În ceea ce privește contestația formulată împotriva impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ..... lei;**

**Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este dacă autorizațiile de călătorie pentru salariați, respectiv permisele**

***de călătorie și abonamentele școlare pentru membrii de familie ai salariaților, acordate în mod gratuit de petiționară, reprezintă venituri impozabile din punct de vedere al impozitului pe veniturile din salarii, în condițiile în care față de fenomenul economic judecat, din documentele care formează dosarul cauzei, nu se poate reține cu claritate starea de fapt fiscală.***

***În fapt***, din actele de control atacate se reține că în perioada 01.01.2004-30.06.2009, petiționara a acordat în mod gratuit salariaților și membrilor acestora de familie autorizații de călătorie, respectiv permise de călătorie.

Organele de inspecție fiscală au considerat că acestea reprezintă avantaje în înțelesul impozitului pe venitul din salarii, care trebuiau impozitate prin cumul cu celelalte venituri realizate din salarii, stabilind astfel un impozit pe veniturile din salarii suplimentar de plată în cuantum total de ..... lei, baza legală a constatărilor fiind constituită din prevederile art. 55 alin.(3) lit f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 69, pct. 70, pct. 72 și pct. 74 din H.G. nr. 44/2004.

Reprezentanții AIF Teleorman au precizat prin referatul cu propunerile de soluționare nr. ..../2010, faptul că au fost impozitate avantajele de natura salarială cu excepția contravalorii transportului la și de la locul de muncă, respectiv a deplasărilor în interes de serviciu.

Contestatoarea consideră că autorizațiile de călătorie, respectiv permisele de călătorie acordate salariaților și membrilor acestora de familie, nu reprezintă avantaje impozabile, deoarece au fost acordate salariaților în temeiul legii speciale, care reglementează acordarea în mod gratuit a acestora, respectiv O.G. nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române.

Totodată petiționara consideră că aceste călătorii în interes de serviciu nu pot fi incluse în veniturile salariale, și nu pot fi impozabile, având în vedere prevederile art. 55 alin.(4) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea invocă dispozițiile art. 6 alin.(5) din O.G. nr. 112/1999, menționând că nu deține nici o declarație pe propria răspundere(a salariaților), pentru a proceda la impozitarea călătoriilor în interes personal efectuate pe baza autorizației de călătorie, respectiv invocă dispozițiile art. 6 alin.(6) din O.G. nr. 112/1999, coroborate cu prevederile art. 42 lit. e din Codul fiscal, specificând faptul că permisele de călătorie acordate membrilor de familie reprezintă cupoane de bonuri de valoare, care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice.

Având în vedere considerentele de fapt expuse, organele de soluționare rețin că din argumentele și documentele care formează dosarul cauzei, față de fenomenul economic judecat, argumente prezentate atât de organele de inspecție fiscală, cât și de contestatoare, nu se poate reține cu claritate starea de fapt fiscală.

În condițiile prezentate, în vederea lămuririi aspectelor care fac obiectul contestației, în temeiul prevederilor pct. 9.9 și 9.10 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prin Adresa nr. ..../21.07.2010, organele de soluționare au solicitat organelor de inspecție fiscală întocmirea unui proces verbal de cercetare la fața locului, care să răspundă următoarelor obiective:

-lamurirea unor aspecte privind starea de fapt fiscală, referitor la existența călătoriilor pe bază de autozații efectuate: în interes de serviciu, în interes personal din care structurate pe: călătorii de la locul de muncă la domiciliu, respectiv călătorii în interes personal de altă natură, justificate prin existența declarațiilor pe propria răspundere a

titularilor acestora, în lunile în cauză, în vederea stabilirii impozitului pe venitul din salarii suplimentar aferent;

-calcularea și prezentarea analitică(distinctă) a impozitului pe venitul din salarii suplimentar stabilit, precum și a accesoriilor acestuia, aferent celor trei categorii de avantaje de care au beneficiat angajații Secției ....., respectiv: autorizații de călătorie, permise de călătorie și abonamente școlare, așa cum sunt prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr. ..../2010.

În cauză a fost întocmit Procesul verbal de cercetare la fața locului nr. ..../2010, respectiv a fost întocmită Nota explicativă luată directorului executiv al contestatoarei(anexa nr. 2).

Urmare constatărilor, prin procesul verbal de cercetare la fața locului, organele de inspecție fiscală au menționat următoarele:

-în perioada 01.01.2004 - 30.06.2009 au fost acordate tuturor salariaților de la S.C. ...., autorizații de călătorie cu valori nominale, precum și premise de călătorie pentru membrii de familie și autorizații școlare;

-autorizațiile permit efectuarea unui număr nelimitat de călătorii pe teritoriul țării în cursul unui an calendaristic, acestea putând fi utilizate pentru efectuarea de călătorii atât în interesul serviciului cât și în interes personal;

-autorizațiile de călătorie au fost procurate centralizat de S.C. .... S.A. și au fost repartizate tuturor punctelor sale de lucru din țară în funcție de numărul de salariați;

-contravaloarea autorizațiilor de călătorie primite de punctul de lucru de la .....a fost înregistrată în debitul contului 624.010 - "Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal", prin creditarea contului 451.x.1 0 - " Decontari între entitati afiliate" la valoarea nominală, în baza unor note de debitare;

-contribuabilul nu are o evidență privind utilizarea autorizațiilor de călătorie în interes personal sau în interes de serviciu și nici documente justificative (ordine de serviciu sau ordine de deplasare) pentru întregul personal salariat, care să susțină utilizarea autorizațiilor de călătorie în interesul serviciului conform notei explicative;

-contribuabilul nu a prezentat evidența autorizațiilor de călătorie pe .... utilizate de salariați de la domiciliu la locul de muncă.Organele de inspecție fiscală menționează că autorizațiile de călătorie nici nu pot fi utilizate de toți salariații întrucât unii salariați locuiesc în municipiul .... sau în localitati situate în afara traseelor căilor ferate;

-cu privire la utilizarea autorizațiilor cu ocazia deplasărilor salariaților în stațiunile de odihna sau tratament s-a constatat ca nu este o evidenta a acestora;

-de asemenea au fost acordate premise de călătorie și abonamente școlare membrilor de familie ai salariaților, reprezentând avantaje de natură salariala și care nu pot fi utilizate în interesul serviciului.

În condițiile prezentate, având în vedere obiectivele pentru care a fost solicitată întocmirea acestui proces verbal de cercetare la fața locului, organele de soluționare rețin faptul că și după încheierea acestuia(care trebuia să lămurească aspectele care fac obiectul contestației), din argumentele și documentele care formează dosarul cauzei, se pastrează neclaritatea privind relevanța stării de fapt fiscale.

În acest sens, organele de revizuire rețin voința legiuitorului exprimată în legea specială OG nr. 112/1999, în care cele trei categorii de avantaje salariale: autorizațiile de călătorie, permisele de călătorie și abonamentele școlare sunt tratate analitic, legiuitorul distingând între călătoriile efectuate în interes de serviciu și cele efectuate în interes personal, față de actele de control atacate care trateaza aceste categorii în mod global.

Organele de soluționare având în vedere Procesul verbal de cercetare la fața locului nr. ..../2010, au reținut și faptul că nu au fost identificate măsuri de refacerea evidenței



contabile, în vederea calculării impozitului pe veniturile din salarii pe cele trei surse de venituri suplimentare.

În sprijinul argumentării privind neclaritatea stării de fapt fiscale, organele de revizuire rețin următoarele:

a. Organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. ..../2010, menționează faptul că petiționara a acordat avantaje reprezentând autorizații de călătorie pentru salariați și permise de călătorie membrilor de familie ai acestora, fără a calcula și înregistra în evidența contabilă impozit pe veniturile din salarii, **reprezentanții AIF Teleorman nedistingând însă între călătoriile în interes de serviciu și călătoriile în interes personal efectuate pe baza autorizațiilor de călătorie.**

Însă, prin Referatul cu propunerile de soluționare nr. ..../2010, organele de inspecție fiscală susțin faptul că **au fost impozitate avantajele de natura salarială cu excepția contravalorii transportului la și de la locul de muncă, menționând totodată că nu au fost impozitate abonamentele lunare de călătorie pe distanța parcursă de aceștia de acasă până la locul de muncă, respectiv valoarea deplasărilor în interes de serviciu.**

Ulterior însă, prin Procesul verbal de cercetare la fața locului nr. ..../2010, aceleași organe de inspecție fiscală susțin faptul că **agentul economic nu are o evidență privind utilizarea autorizațiilor de călătorie în interes personal sau în interes de serviciu și nici documente justificative (ordine de serviciu sau ordine de deplasare) pentru întregul personal salariat, care să susțină utilizarea autorizațiilor de călătorie în interesul serviciului conform notei explicative.**

Față de aceste susțineri, **urmare contestației** petiționara nu anexează la dosarul cauzei dovezi (documente justificative), prin care să susțină cele invocate organelor de soluționare, respectiv din care să se rețină că deplasarea salariaților pe baza autorizației de călătorie s-a făcut exclusiv în interes de serviciu, argumentarea acesteia rezumându-se la faptul că nu deține **nici o declarație pe propria răspundere (a salariaților), pentru a proceda la impozitarea călătoriilor în interes personal efectuate pe baza autorizației de călătorie.**

De asemenea, prin Nota explicativă luată directorului executiv D-I ....., contestatoarea **susține că deține documente de decontare a diurnei în baza ordinelor de deplasare cu durată mai mare de 12 ore**, pentru ordinele de deplasare cu durata mai mică de 12 ore menționând că nu se procedează la întocmirea decontului și nu sunt înregistrate în contabilitate, deoarece legea nu prevede evidențierea lor contabilă.

Având în vedere considerentele de fapt prezentate, organele de soluționare rețin faptul că organele de inspecție fiscală deși susțin că au exceptat de la impozitare transportul la și de la locul de muncă al salariaților petentei, mențiunea potrivit căreia petiționara nu are evidență privind utilizarea autorizațiilor de călătorie în interes personal sau în interes de serviciu și nici documente justificative (ordine de serviciu sau ordine de deplasare), respectiv faptul că petiționara nu a prezentat evidența autorizațiilor de călătorie pe .... utilizate de salariați de la domiciliu la locul de muncă, conduce la imposibilitatea organelor de revizuire de a **identifica starea de fapt fiscală, reală** privind evidența tehnico-operativă și contabilă a acestor autorizații de călătorie, la sediul petentei, ținând cont de **mențiunile contradictorii** înscrise de organele de inspecție fiscală, în Raportul de inspecție fiscală nr. ..../2010, Referatul privind propunerile de soluționare nr. ..../2010 și Procesul verbal de cercetare la fața locului nr. ..../2010.

În susținerea acestei argumentări vizând neclaritatea stării de fapt fiscale, organele de soluționare au avut în vedere și faptul că **petiționara nu a anexat la dosarul contestației documente (ex. ordine de deplasare, facturi sau alte documente**

**justificative) care să justifice(să distingă și dovedească), faptul că avantajele de natura salarială primite de angajați și membrii acestora de familie, au fost folosite în interes de serviciu sau în interes personal.**

b. Petiționara motivează distinct în contestație față de autorizațiile de călătorie acordate salariaților(prin art.6 alin. 5 din O.G. nr. 112/1999) și permisele de călătorie acordate membrilor de familie ai salariaților(prin art. 6 alin.6 din O.G. nr. 112/1999).

În condițiile arătate, organele de soluționare a contestațiilor urmau să individualizeze în decizia de soluționare capete de cerere distincte care să răspundă solicitărilor astfel formulate, respectiv soluționarea pe categorii de avantaje: autorizații de călătorie și permise de călătorie.

Însă, în textul Raportului de inspecție fiscală nr. ..../2010, este prezentat în mod cumulat impozitul pe veniturile din salarii aferent celor două categorii de avantaje salariale, în cauză fiind vorba de autorizațiile de călătorie acordate salariaților și permisele de călătorie acordate membrilor acestora de familie.

Ori, Anexele nr. 2, nr.4, nr. 6, nr. 8, nr. 10 și nr. 12 (anexe la Raportul de inspecție fiscală nr. ..../2010, reprezentând Situațiile avantajelor de natură salarială acordate de ....., pentru anii 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 și 2009), **introduc o a treia categorie de avantaje (categorie neregasită în textul raportului de inspecție fiscală), reprezentată de valoarea abonamentelor școlare.**

Totodată Situațiile privind calculul contribuțiilor individuale și a impozitului pe salarii urmare modificării bazei de impozitare la ....., situații anexă(la Raportul de inspecție fiscală nr. ..../2010) nr. 3, nr. 5, nr. 7, nr. 9, nr. 11 și nr. 13, prezintă calculul cumulat al impozitului pe veniturile din salarii, prin adăugarea cumulată a celor 3 categorii de venituri(avantaje salariale), la veniturile salariale de bază din perioadele respective.

În condițiile prezentate prin Adresa nr. ..../2010, organele de soluționare au solicitat ca obiectiv al cercetării la fața locului **calcularea și prezentarea analitică(distinctă) a impozitului pe venitul din salarii suplimentar stabilit, precum și a accesoriilor acestuia, aferent celor trei categorii de avantaje de care au beneficiat angajații ....., respectiv: autorizații de călătorie, permise de călătorie și abonamente școlare.**

Urmare întocmirii Procesului verbal de cercetare la fața locului nr. ..../2010, **această solicitare**(constituind unul dintre obiectivele cercetării la fața locului), **a rămas fără răspuns.**

Astfel, prezentarea cumulată a impozitului pe veniturile din salarii, aferent celor trei categorii de avantaje salariale atrage imposibilitatea individualizării în decizia de soluționare a capetelor de cerere introduse de contestatoare.

**În drept**, cauzei îi sunt aplicabile prevederile art. 6 și art. 49 alin.(1) lit. a). și d)., respectiv art. 10 alin.(1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile regăsite în pct. 3, 4, 5 și 6 din Ordinul ANAF nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, în care se stipulează:

\* O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 6

*Exercitarea dreptului de apreciere*

***Organul fiscal este îndreptatit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția***

**admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.**

[...]

ART. 49

Mijloace de proba

(1) Pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal, in conditiile legii, administreaza mijloace de proba, putand proceda la:

**a) solicitarea informatiilor, de orice fel, din partea contribuabililor si a altor persoane;**

[...]

c) folosirea in scrisurilor;

d) efectuarea de cercetari la fata locului.

[...]

ART. 213

Soluționarea contestației

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

[...]

ART. 10

Obligatia de cooperare

**(1) Contribuabilul este obligat sa coopereze cu organele fiscale in vederea determinarii starii de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de catre acesta, in intregime, conform realitatii, si prin indicarea mijloacelor doveditoare care ii sunt cunoscute.**

**(2) Contribuabilul este obligat sa intreprinda masurile in vederea procurarii mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilitatilor juridice si efective ce ii stau la dispozitie.**

[...]

\*Ordinul ANAF nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor si obligatiilor contribuabililor pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale;

[...]

ANEXA

#### CARTA

drepturilor si obligatiilor contribuabililor pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale

[...]

3. Obligatia de a pune la dispozitie organului de inspectie fiscala toate documentele care stau la baza calcularii impozitelor datorate.

**In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, aveti obligatia de a pune la dispozitie organului de inspectie fiscala registrele de evidenta contabila, documentele de afaceri si orice alte inregistrari relevante pentru inspectia fiscala. [...]**

**Aveti obligatia sa dati informatii si sa prezentati la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.**

4. Obligatia de a colabora la desfasurarea inspectiei fiscale

**Aveti obligatia de a colabora la constatarea starilor de fapt fiscale. Suntetii obligat sa oferiti informatii si sa prezentati la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.**

**5. Obligatia de a conduce, a pastra si a arhiva evidentele contabile si fiscale intr-un mod adecvat si de a le pastra la domiciliul fiscal sau la sediile dumneavoastra secundare, dupa caz**

*Aveti obligatia de a conduce si a pastra evidentele contabile si fiscale la domiciliul fiscal sau la sediile dumneavoastra secundare, dupa caz.*

[...]

**6. Obligatia de a furniza organului de inspectie fiscala informatiile solicitate**

*Dumneavoastra sau alte persoane numite de dumneavoastra aveti obligatia sa furnizati informatiile solicitate de organele de inspectie fiscala. Daca informatiile dumneavoastra sau ale persoanei numite de dumneavoastra sunt insuficiente, atunci organul de inspectie fiscala se poate adresa si altor persoane pentru obtinerea de informatii.*

*Cererea de furnizare a informatiilor se formuleaza in scris si va specifica natura informatiilor solicitate pentru determinarea starii de fapt fiscale si documentele care sustin informatiile furnizate.*

[...]

*Se retine că din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili cu claritate relevanța stării de fapt fiscale, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din salarii în cuantumul contestat.*

*Organele de soluționare au avut în vedere faptul că în stabilirea stării de fapt fiscale reprezentanții AIF Teleorman nu și-au întemeiat constatările pe informații complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza și în aceeași măsură contestatoarea nu a înțeles că are obligatia să dețină, să prezinte și astfel să dovedească susținerile formulate prin contestație.*

*Totodată în ceea ce privește prezentarea cumulată a obligatiei fiscale principale reprezentand impozitul pe veniturile din salarii, ceea ce atrage imposibilitatea individualizării capetelor de cerere care sa raspundă solicitărilor petiționarei, atragand deopotrivă imposibilitatea cuantificării obligatiilor fiscale accesorii, pe surse, temeiul de drept al incadrării este regăsit în prevederile Anexei 2 din Ordinul ANAF nr. 1.181 din 23 august 2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala(M.O. nr. 611 din 4 septembrie 2007), în care se stipulează:*

[...]

**ANEXA 2**

### **INSTRUCTIUNI**

*privind intocmirea si obiectivele minimale  
ale Raportului de inspectie fiscala*

[...]

**CAP. III**

**Constatari fiscale**

[...]

**3. Baza de impunere**

*A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:*

[...]

*-elementele identificate in activitatea contribuabilului care au influentat baza de impunere;*

*-punctul de vedere al inspectiei fiscale fata de interpretarea contribuabilului;*

*-consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;*

*-modul de calcul al bazei impozabile si stabilirea eventualelor diferente, precum si calculul impozitului, taxei sau al contributiei stabilite suplimentar.*

*[...]*

Astfel considerentele de drept incidente soluției ce urmează a fi adoptată sunt regăsite în prevederile art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile cuprinse în pct.-ele 12.6-12.8 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată;

\*O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, (M.O. nr. 513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

*[...]*

**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.**

*[...]*

\*Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 893/06.10.2005);

*[...]*

12.6. 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.

12.7. 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.

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

*[...]*

Având în vedere argumentele de fapt și de drept prezentate, **urmează să fie desființat titlul de creanță atacat pentru suma de ..... lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.**

**2. Privitor la capătul de cerere formulat pentru suma de .....lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii în suma de ..... lei.**

***Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman este de a stabili dacă petiționara datorează la bugetul de stat, accesoriile în sumă de ..... lei, aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ..... lei, în condițiile în care capatul de cerere reprezentând obligație fiscală principală (pentru neplata căreia au fost stabilite accesoriile), a primit prin prezenta decizie soluția de desființare.***

**În fapt,** organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Principiului **de drept - accesorum sequitur principale** (accesoriul urmează principalul), își regăsește aplicabilitatea în speța de față.

Totodată, o altă cauză reținută de organele de soluționare care a condus la adoptarea soluției de desființare o constituie faptul că prezentarea cumulată a debitului reprezentând impozit pe veniturile din salarii (debit constituit prin impozitarea contravalorii atât a autorizațiilor de călătorie, permiselor de călătorie și a abonamentelor școlare) , atrage imposibilitatea constituirii unor capete de cerere distincte reprezentând accesorii (capete de cerere care să răspundă solicitării distincte formulate de petiționară).

Astfel, urmează să fie **desființat titlul de creanță atacat și pentru suma de ..... lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de ..... lei, procedându-se la încheierea unui nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**

\*  
\* \*

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Ordinului Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, Ordinul ANAF nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, Ordinul ANAF nr. 1.181 din 23 august 2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, directorul executiv al D.G.F.P. Teleorman

## D E C I D E :

**Art.1. Se desființează Decizia de impunere nr...../2010**, pentru suma în cuantum total de ..... lei, reprezentand:

- ..... lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- ..... lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor,

Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman, urmând ca în 30 zile de la data comunicării și luării la cunoștință să întocmească un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia și care va putea fi contestat potrivit legii;

**Art.2.** Prezenta decizie a fost redactata în 5(cinci) exemplare toate cu valoare de original comunicate celor interesați;

**Art.3.** Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării .

**Art.4.** Biroul Soluționare Contestații va aduce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

Director Executiv