



**DECIZIA NR. \_\_\_\_91\_\_\_\_  
din \_\_\_\_\_23.07.2010\_\_**

**privind soluționarea contestației formulate de  
SC X și X X S.A. X  
Secția CFR X Suceava punct de lucru Suceava, Județul  
Suceava înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a județului Suceava sub nr. X din 08.06.2010**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, prin adresa nr. X din 04.06.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 08.06.2010, cu privire la contestația formulată de **SC X și X X S.A. X, punct de lucru Suceava.**

**SC X și X X S.A. X punct de lucru Suceava** str. X X X, județul Suceava contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere XX din 29.04.2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava privind suma totală de **X lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X lei**
- majorări de întârziere aferente în sumă de **X lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC X ȘI X X S.A. X punct de lucru Suceava, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală XX din 29.04.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma totală de X lei reprezentând impozit pe salarii suplimentar în sumă de X lei și majorări impozit pe salarii în sumă de X lei.**

În susținerea contestației petenta precizează că autorizațiile de călătorie sunt acordate salariaților conform Legii nr. 210/2003 (ce modifică Ordonanța 112/1999),

art. 3 alin. 1 unde se precizează că „salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată de la ... .” – SA...de la filialele acestora ... beneficiază de autorizații sau permise de călătorie pe căile ferate române, în interes de serviciu sau în interes personal, în mod gratuit...”

Contestatoarea susține că, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile călătoriile în interes de serviciu conform Legii 571/2003, art. 55 alin.4 lit.(a) „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”

De asemenea, petenta precizează că, în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal art. 55, alin.3 lit.(f), la care se face referire în raportul de inspecție fiscală: „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 : f) permise de călătorie pe orice mijloace de transport, **folosite în scopul personal**” se impozitează călătoriile în interes personal și nu cele în interes de serviciu.

Călătoriile în interes personal efectuate în baza autorizației, conform Legii 125/2004 (ce modifică Ordonanța 112/1999), art. 6, alin.(5), „se declară de către titular, pe propria răspundere, în luna respectivă, cu precizarea traseului și rangului de tren folosit” în vederea calculării impozitului datorat.

De asemenea, petenta precizează că nu deține nici o declarație în acest sens, de unde să rezulte că nu au fost cazuri de a face impozitarea pe aceste venituri.

În ceea ce privește permisele de călătorie a membrilor de familie, societatea precizează că acestea sunt acordate în baza Legii 210/2003, art. 3 alin.(2), unde se stipulează că „Membrii de familie ai salariaților prevăzuți la alin. (1) beneficiază anual de 24 de file de permise de călătorie pe căile ferate române, în mod gratuit.”

Contestatoarea susține că permisele de călătorie acordate membrilor de familie ai salariaților nu intră în categoria avantaje deoarece nu pot fi asimilate noțiunii de foloase întrucât gratuitatea lor și deductibilitatea fiscală a acestora este stabilită în mod concret de legea specială privind călătoriile în interes de serviciu și în interes personal pe căile române.

În conformitatea cu prevederile art. 55 alin. 4 lit. a, din Codul fiscal, societatea susține că permisele de călătorie pe căile ferate române emise în mod gratuit, finanțate din buget, nu sunt incluse în noțiunea de avantaj și nu sunt impozabile iar conform prevederilor legale citate anterior „Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit...Nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile nici veniturile de natura celor prevăzute mai sus, realizate de persoane fizice, dacă aceste venituri sunt primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget”;

Conform Legii 125/2004, art. 6, alin. 6, „permisele de călătorie reprezintă cupoane de bunuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispozițiilor în vigoare” și nu sunt venituri impozabile.

Petenta precizează că impozitarea s-a aplicat la valoarea unor servicii prestate dar nu se poate face dovada că simpla deținere a autorizațiilor și permiselor CFR s-a

concretizat și în servicii efectiv prestate de CFR călători în favoarea beneficiarilor acestora și că impozitarea s-a efectuat la valoarea însumată a contravalorii autorizațiilor și permiselor acordate, prin aplicarea cotei de unice de 16% și nu s-a impozitat fiecare persoană fizică distinct.

Referitor la prestațiile pentru tratament și odihnă, ajutoarele în bani reprezentând cotă parte 50% din costul biletelor de tratament și odihnă pentru salariații și membrii de familie ai acestora acordate în perioada mai 2007 – august 2008 în valoare de X lei, contestatoarea precizează că aceste sume au fost acordate din fondul de salarii în cotă de 2% și nu sunt incluse în veniturile salariale potrivit art. 55 alin. 4 lit.(a), unde se precizează că *„Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit...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.”*

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală XX din 29.04.2010 întocmită de Activitatea de inspecție fiscală, s-au stabilit în sarcina SC „X și X X” SA X punct de lucru Suceava obligații fiscale în sumă totală de X lei reprezentând impozit pe salarii suplimentar în sumă de X lei și majorări de întârziere impozit pe salarii în sumă de X lei.**

1. În urma inspecției fiscale desfășurate la **SC X și X X S.A. X punct de lucru Suceava**, în baza adresei XX din 24.03.2010 emisă de D.G.F.P.-A.I.F. X, organele de inspecție au constatat că SC X și X X SA X punct de lucru Suceava a acordat salariaților și membrilor de familie ai acestora, în perioada 01.03.2007 – 30.06.2009, autorizații de călătorie CFR și permise de călătorie CFR în valoare de X lei.

La inspecția fiscală s-a constatat că permisele de călătorie pe orice mijloace de transport reprezintă avantaje și sunt asimilate salariilor în vederea impunerii, conform prevederilor art. 55 alin 3 lit. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție precizează că, referitor la tratamentul fiscal aplicabil permiselor de călătorie pe calea ferată acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, Direcția Legislație Impozite Indirecte din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr. ..../07.08.2009, precizează că avantajele acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora sunt asimilate salariilor și se impozitează potrivit reglementărilor legale privind impozitul pe veniturile din salarii în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale.

Având în vedere prevederile actelor normative aplicabile autorizațiilor de călătorie CFR și permiselor de călătorie CFR acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, actuala inspecție fiscală a stabilit că suma de X lei reprezintă venituri asimilate salariilor și se impozitează conform legii.

În consecință, a fost recalculat impozitul pe veniturile asimilate salariilor aferent ajutoarelor acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora în valoare de X lei, stabilindu-se că societatea datorează impozit suplimentar în sumă de X lei.

Pentru neachitarea la termen a sumelor datorate organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în sumă de **X lei**.

2. Organele de inspecția au constatat că societatea a acordat salariaților de la punctul de lucru Suceava, în perioada mai 2007 – august 2008, avantaje în bani în valoare de X lei, reprezentând cotă parte din costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora.

Organele de inspecție precizează că, prin adresa D.G.F.P-A.I.F. X, înregistrată în cadrul AIF Suceava sub XX/24.03.2010, s-a comunicat faptul că SC x. SA a înregistrat cheltuieli cu prestația pentru odihnă și tratament pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora care, potrivit pct. 71 din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, reprezintă avantaje în înțelesul impozitului pe venit.

Urmare celor precizate anterior, s-a stabilit că avantajele acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora sunt asimilate salariilor și se impozitează potrivit legii, fiind astfel calculat impozitul pe veniturile asimilate salariilor aferent ajutoarelor în bani acordate salariaților proprii în sumă de X lei, stabilindu-se că societatea datorează impozit suplimentar în sumă de X lei.

Pentru neachitarea la termen a sumelor datorate, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma de X lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii calculat ca urmare a acordării autorizațiilor și permiselor de călătorie salariaților și membrilor de familie ai acestora din care impozit în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava se poate pronunța dacă contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora reprezintă avantaje în natură care se supun impozitului pe salarii, în condițiile în care prin actul de control nu se face o delimitare a autorizațiilor de serviciu și a permiselor de călătorie folosite în scop personal, care sunt supuse impozitării, și a celor folosite în interes de serviciu, care nu sunt supuse impozitării.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale desfășurate la SC „X și X X”S.A. X punct de lucru Suceava, s-a constatat de către organele de inspecție fiscală că, în perioada 01.03.2007 – 30.06.2009, societatea a acordat avantaje unui număr de 109 salariați proprii și membrilor de familie ai acestora, constând în autorizații și permise de călătorie în valoare totală de X lei, calculându-se astfel un impozit pe veniturile din salarii aferent avantajelor primite în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de X lei.

Petenta precizează că se impozitează călătoriile în interes personal și nu cele în interes de serviciu, iar impozitarea s-a aplicat la valoarea unor servicii prestate dar nu se face dovada că simpla deținere a autorizațiilor și permiselor CFR s-a concretizat și în servicii efectiv prestate de CFR Călători în favoarea beneficiarilor acestora.

**1.1. Referitor la permisele de călătorie acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora.**

**În drept**, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 55 alin. 1, alin. 2 lit. k și alin. 3 lit.f din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### **Definirea veniturilor din salarii**

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

**(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:**

(...)

**k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.**

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

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

Având în vedere prevederile legale citate anterior, 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 referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care acestea se acordă.

De asemenea printre tipurile de venituri considerate asimilate salariilor se numără și orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii, care includ și permisele de călătorie pe orice mijloc de transport, folosite în interes personal.

- Prevederile pct. 69 și 70 lit.(d) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal unde se precizează:

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

**„70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:**

(...)

**d) permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport;”**

Urmare textelor de lege enunțate, se înțelege că la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi și permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport.

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că la calculul impozitului pe veniturile din salarii trebuiau cuprinse și avantajele reprezentând contravaloarea permiselor de călătorie acordate gratuit membrilor de familie ai salariaților.

Referitor la susținerea petentei conform căreia „permisele de călătorie reprezintă cupoane de bonuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit” aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în conformitate cu prevederile pct. 70 din H.G. 44/2004 amintit anterior, la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, printre care și permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport.

Cu privire la susținerea societății conform căreia permisele de călătorie au fost acordate membrilor de familie ai salariaților în baza Legii 125/2004, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât art. 1 alin.3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează că: **„În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile codului fiscal.”**

Se reține că, potrivit art. 298 pct. 22 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal la data intrării în vigoare a acestei legi, respectiv 01.01.2004, a fost abrogat alin. 4 al art. 12<sup>2</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 aprobată cu modificări și completări prin Legea 210/2003 care prevedea „*Contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române, emis în mod gratuit, nu constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiază de acestea.*”

Potrivit argumentului „per a contrario” dacă o prevedere legală reglementează un anumit aspect, se înțelege că ea neagă aspectul contrar, în speță, dacă a fost abrogată prevederea potrivit căreia „contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe CFR, emis în mod gratuit, nu constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiază de acestea” se desprinde concluzia că intenția legiuitorului a fost aceea că respectiva contravaloare a permiselor de călătorie să constituie un venit impozabil pentru persoanele beneficiare.

În consecință, avantajele în natură sub forma permiselor de călătorie acordate gratuit salariaților pentru membrii de familie ai acestora sunt venituri impozabile pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze impozitul aferent, în conformitate cu dispozițiile mai sus aplicate.

## **1.2. Cu privire la autorizațiile acordate salariaților**

**În drept**, în speță sunt aplicabile:

### **„ART. 55**

➤ Prevederile art. 55 alin. (4) lit. a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

### **„Art.55**

#### **Definirea veniturilor din salarii**

**(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract**

individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:

(...)

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), permise în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

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

(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 salariatelor, 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.”

Prin textul de lege menționat, se înțelege că nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, 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.

În actul de control încheiat de organele fiscale din cadrul Activității de inspecție fiscală Suceava, se face precizarea că *”În perioada 01.03.2007 – 30.06.2009, S.I.R.V C.F.R punct de lucru Suceava a acordat avantaje salariaților de la punctul de lucru Suceava care sunt în număr de 109 și membrilor de familie ai acestora constând în autorizații și permise de călătorie, valoarea totală a acestora fiind în sumă de X lei.*

Pentru clarificarea acestei situații, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava – Biroul Soluționare Contestații, prin adresa nr. X din 15.03.2010 a solicitat Direcției generale de metodologii fiscale, îndrumare și asistență contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precizări cu privire la tratamentul fiscal, din punct de vedere al Titlului III din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, privind autorizațiile și permisele de călătorie pe calea ferată acordate angajaților și membrilor de familie ai acestora.

Prin adresa de răspuns nr. ..., aflată la dosarul cauzei, Direcția generală de metodologie fiscală, îndrumare și asistență contribuabili face precizarea că:

**„Autorizațiile și permisele de călătorie acordate salariaților și membrilor de familie ai acestora, altele decât cele pentru transport la și de la locul de muncă al salariaților, reprezintă venituri asimilate salariilor care se impun în condițiile legii”**

Urmare celor precizate anterior, se reține că sunt supuse impozitării permisele și autorizațiile de călătorie acordate și **folosite în scopul personal** al salariaților, iar

conform Legii 125/2004 art. 6, alin. 5 acestea „**Se declară de către titular, pe propria răspundere, în luna respectivă, cu precizarea traseului și a rangului de tren folosit**” în vederea calculării impozitului datorat.

În ceea ce privește autorizațiile de călătorie acordate salariaților și folosite de acestea în interes de serviciu, potrivit art. 55 citat anterior, **acestea nu sunt incluse în veniturile din salarii și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit.**

Prin actul de control întocmit de organele fiscale se impozitează atât contravaloarea autorizațiilor cât și cea a permiselor acordate personalului și membrilor de familie ai acestora fără a se face o delimitare în ceea ce privește autorizațiile folosite în scop personal care sunt supuse impozitării și a celor folosite în interes de serviciu care se acordă cu titlu gratuit, conform art. 55 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X lei**, aferent permiselor și autorizațiilor de călătorie acordate membrilor de familie ai salariaților și salariaților fără a se prezenta cât reprezintă valoarea permiselor și cât reprezintă valoarea autorizațiilor folosite în interes personal și a celor folosite în interes de serviciu, rezultă că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestui impozit.

Față de cele prezentate urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată XX din 29.04.2010 privind obligațiile fiscale în sumă de **X lei**, reprezentând impozit pe veniturile din salarii calculat ca urmare a acordării autorizațiilor și permiselor de călătorie salariaților și membrilor de familie ai acestora din care impozit în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei, potrivit principiului de drept „**accessorium sequitur principale**”(accessoriul urmează principalul), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În ceea ce privește desființarea, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 216 alin. 3 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„Art. 216**

**(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.”**

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere:



- prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.**

- prevederile pct. 12.7 din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.**

**519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

**„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.”**

**2. Referitor la cota parte reprezentând costul prestațiilor pentru tratament și odihnă acordată de SC x punct de lucru Suceava pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora în sumă de X lei pentru care s-a calculat un impozit în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, acordată de SC ...punct de lucru Suceava pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora reprezintă avantaje, care se supun impozitului pe venit.**

**În fapt**, organele de inspecția precizează că societatea a acordat salariaților de la punctul de lucru Suceava în perioada mai 2007 – august 2008 **avantaje** în bani în valoare de X lei, reprezentând cotă parte din **costul prestațiilor pentru tratament și odihnă**, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora.

Petenta precizează că aceste sume au fost acordate din fondul de salarii în cotă de 2% și nu sunt incluse în veniturile salariale potrivit art. 55 alin. 4 lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia” (4) *Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit: 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.*”

**În drept**, în ceea ce privește **avantaje de natură salarială** sunt aplicabile:

- prevederile art. 55 alin. 1 și alin. 2 lit. k din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în speță:

#### **ART. 55**

**„Definirea veniturilor din salarii**

**(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract**

**individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.**

**(2) În vederea impunerii, sunt asimilate salariilor:**

**(...)**

**k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.”**

- Prevederile pct. 69 și pct. 71 din Hotărârea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

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

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

Din textele de lege expuse anterior se înțelege 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 referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă.

De asemenea, în vederea impunerii, sunt asimilate salariilor și orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.

În ceea ce privește avantajele în bani, textul de lege citat precizează că acestea pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri și servicii, precum și sumele acordate pentru distracții sau recreare.

În ceea ce privește **costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora**, sunt aplicabile:

- Prevederile art. 55 alin. 4 lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, unde se precizează:

#### **Art. 55**

**(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 salariatelor, 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.**

Conform textului de lege enunțat, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit, 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.

Urmare celor precizate se reține că organul de inspecție fiscală face precizarea că, **costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora** reprezintă **avantaje** și le încadrează la pct. 69 și 71 din H.G. 44/2004 citat anterior, deși conform art. 55 alin. 4 citat 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 nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit.

Se reține că organele de inspecție fiscală încadrează costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora în categoria avantajelor de natură salarială care se impozitează, fără să precizeze care sunt considerentele care au stat la baza acestei concluzii.

De asemenea, organele de inspecție fac precizarea că D.G.F.P. X, prin adresa înregistrată în cadrul D.G.F.P. Suceava - A.I.F. sub nr.7X/24.03.2010, atenționează asupra faptului că SC ... S.A. a înregistrat cheltuieli cu prestația de odihnă și tratament pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, iar potrivit pct. 71 din H.G. 44/2004 acestea reprezintă avantaje în înțelesul impozitului pe venit.

În concluzia celor enunțate anterior, se reține că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă cu claritate motivul pentru care organele de inspecție au procedat la încadrarea costului prestațiilor pentru tratament și odihnă în categoria avantajelor de natură salarială, constatările acestora bazându-se doar pe precizările enunțate de D.G.F.P. – A.I.F. X prin adresa mai sus menționată.

La art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se stipulează că:

**„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 faptic și legal.**

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

Din textele de lege menționate se reține că în raportul de inspecție fiscală se prezintă constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal, iar organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

De asemenea, rezultă că la baza emiterii deciziei de impunere stă raportul de inspecție fiscală, care se întocmește în urma acelei inspecții și în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

La **art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: **„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa nr. 2 – *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, referitor la completarea punctului 2.1.2 - "**Motivul de fapt**" și punctului 2.1.3. – "**Temeiul de drept**" din decizie, prevede următoarele:

**„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”**

Din textele de lege citate mai sus se reține că organul de control are obligația să motiveze decizia de impunere atât faptic, cât și legal.

La **art. 94 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

**„(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;”**

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/ 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

**„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.”**

Se reține că organele fiscale trebuie să facă investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultate din activitatea contribuabilului supus inspecției, astfel încât să clarifice corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere și stabilirea diferențelor obligațiilor de plată.

Față de prevederile legale menționate și din analiza deciziei de impunere contestată se conchide că din actul administrativ atacat nu rezultă cu claritate situația de fapt; organele de inspecție încadrând costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora care nu se

impozitează, în categoria **avantajelor de natură salarială, care se impozitează, fără sa precizeze care sunt considerentele care au stat la baza acestei concluzii.**

Având în vedere cele precizate anterior, organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra acestor capete de cerere, drept pentru care urmează a se **desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală XX, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 28.04.2010, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub X din 28.04.2010, pentru impozitul pe veniturile din salarii **în sumă de X lei și pentru majorările de întârziere aferente de X lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

**În drept**, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

**„(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.”**

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,**

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

**„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.”**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 55 alin. 1, alin. 2, alin. 3 și alin. 4 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 alin. 5 din Legea 125/2004 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 32/2004 de modificare a Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite pe căile ferate romane, pct. 69, pct. 70 și pct. 71 din Ordonanța Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, art. 107, art. 105, art. 94 și art. 216 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 102.5 din

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței 92/2003 aprobate prin H.G. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", republicată, se:

### **D E C I D E :**

**Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată XX/29.04.2010 întocmită de Activitatea de Inspecție fiscală Suceava, privind suma de totală de **X lei**, reprezentând:

- impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de **X lei**
- majorări de întârziere aferente în sumă de **X lei**, urmând ca printr-o altă echipă să se procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.