

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

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



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax : +0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 106/22.01.2010

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. "X" S.A. București -..... **Iași,**înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași cu adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr. din 14.12.2009, cu privire la contestația formulată de **S.C. "X" S.A. București -** **Iași** cu sediul în Iași, str., județul Iași, având cod de înregistrare fiscală formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.

Suma contestată este în valoare totală de S lei și reprezintă:

- S lei - impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

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

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății contestatoare în persoana - Director General și poartă amprenta în original a ștampilei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași în data de **08.12.2009**, fiind înregistrată sub nr. dg/23056, iar actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat

petentei în data de **10.11.2009**, cu adresa nr. pe care reprezentantul acesteia a semnat de primire și a aplicat ștampila societății.

Contestația este însoțită de Referatul privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care organele de inspecție fiscală își mențin punctul de vedere cu privire la sumele stabilite suplimentar.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. "X" S.A. București - Iași, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr., motivând în susținerea contestației următoarele:

1. Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași a efectuat doua inspecții fiscale pentru aceeași perioadă, astfel:

La data de 30.03.2009, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii a efectuat o inspecție fiscală ce a vizat perioada 01.01.2004 - 31.12.2008 și a cărei rezultate au fost înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. Constatările organelor de inspecție fiscală au fost că *"punctul de lucru din Iași a SC X SA București nu are debite restante la impozitul pe venitul din salarii"* și *"echipa de inspecție fiscală nu a stabilit sume suplimentare"*, fapt pentru care s-a emis Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. din cuprinsul căreia rezultă ca nu datorează obligații fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferent perioadei 01.01.2004 - 31.12.2008.

Ulterior, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de inspecție Fiscală a efectuat o nouă inspecție fiscală pentru aceeași perioadă în urma căreia au emis Raportul de inspecție fiscală nr. C, motivând măsura reverificării prin adresa nr. emisă de către A.N.A.F. - D.G.F.P. a municipiului București. Urmare a acestei reverificări s-a emis Decizia de impunere nr. prin care s-a stabilit în sarcina petentei o diferență de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei și majorări de întârziere aferente în sumă de S lei.

Consideră că prin efectuarea a două inspecții fiscale cu privire la aceeași materie impozabilă și aceeași perioadă supusă verificării s-au încălcat prevederile imperative ale art. 105 alin. (2) din Codul de procedură

fiscală care prevăd: *"Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării."*

Regula **non bis in dem** statuată prin dispozițiile art. 105 alin. (2) din Codul de procedură fiscală supune inspekția fiscală la o limitare în timp, pentru a se evita eventualele abuzuri determinate de inspekții fiscale succesive și pentru a conferi contribuabililor o constanță, o certitudine a verificării activității din punct de vedere fiscal.

În acest sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. 1705/2005 pronunțată de Secția Contencios Administrativ și Fiscal într-o speță similară, cenzurând în mod real și obiectiv măsurile nelegale de reverificare fiscală pentru aceleași impozite aferente aceluiași perioade fiscale deja supuse verificărilor.

Menționează că efectuarea unei noi verificări având ca obiect același impozit pe veniturile salariale, cu toate că dispozițiile fiscale în materie nu au comportat modificări, echivalează cu exercitarea unui abuz, fiind o cauză imputabilă exclusiv organului fiscal, inspekția neputând fi reluată.

O reverificare având drept temei o simplă adresă, nu poate îndritui organele de inspekție fiscală să mai procedeze la stabilirea unor obligații suplimentare de plată în sarcina subscrisei. Temeiul de drept invocat în emiterea Deciziei de impunere contestate, respectiv Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și Codul de procedură fiscală au fost în vigoare, sub același conținut, atât la data de 30.03.2009, cât și la data de 09.11.2009.

2. Consideră că inspekția fiscală efectuată a încălcat prevederile art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală care stipulează că: *"Inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale"*, în ceea ce privește verificarea anului fiscal 2004, având în vedere că petenta nu se încadrează în categoria "marilor contribuabili". În consecință, pentru anul 2004, a operat decăderea organelor fiscale din dreptul de a efectua inspekția fiscală. De altfel, această regulă își găsește consacarea expresă și în Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspekției fiscale prin legiferarea dreptului organelor fiscale de a verifica numai impozitele, taxele și contribuțiile sociale aflate în cadrul termenului de prescripție.

3. Contestatoarea susține că decizia de impunere a fost emisă cu nerespectarea regulilor imperative de formă prevăzute de Codul de procedură fiscală, existând neregularități, neclarități și contradicții, ceea ce conduce la considerarea acesteia ca fiind nelegal întocmită.

Astfel, arată petenta că la punctul 2.1.2. "Motivul de fapt" din cuprinsul Deciziei de impunere nr. organul de inspekție fiscală indică drept temei pentru inițierea măsurii reverificării o adresă. De asemenea, la punctul 2.1.3. "Temeiul de drept" al aceleiași decizii sunt menționate dispoziții legale lipsite de relevanță și aplicabilitate, astfel:

- lit. I a articolului 56 din Codul fiscal nu există;
- punctul 84 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 nu este reglementat în aplicarea art. 56 din Codul fiscal, ci în aplicarea art. 55 și, cu atât mai mult nu este reglementat în aplicarea lit. I a art. 56 care nu există;
- punctul 84 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 prevede caracterul neimpozabil al contravalorii echipamentelor tehnice, echipamentelor individuale de protecție;
- art. 56 alin. 1, 2 și 4 are un conținut care nu are nici o legătură cu speța de față;
- punctele 86 și 87 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 se referă la cheltuielile de mutare în interesul serviciului și la indemnizațiile de instalare și mutare, deci nu au legătură cu speța.

4. În ceea ce privește permisele de călătorie acordate salariaților societății și membrilor familiei acestora, contestatoarea consideră că sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române care stipulează:

- art. 3 alin. (1): *"Salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată la Compania Națională de Căi Ferate "CFR" - SA, [...], la filialele acestora [...] beneficiază de autorizații sau permise de călătorie pe căile ferate române, în interes de serviciu sau în interes personal [...]"*;
- ale art. 3 alin. (2): *"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."*
- art. 4 alin. (4): *"Contravaloarea permiselor de călătorie se suportă de unitățile respective în limitele stabilite prin contractele colective de muncă încheiate la nivelul acestor unități și sunt deductibile fiscal."*
- art. 6 alin. (6): *"Permisele de călătorie ale membrilor de familie ai salariaților posesori de autorizații de călătorie sau de permise de călătorie reprezintă cupoane de bonuri de valoare ce se acordă cu titlu gratuit."*

Astfel, în condițiile în care prevederile art. 42 lit. e) din Codul fiscal stipulează: *"în înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile [...] contravaloarea cupoanelor ce reprezintă bonuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispozițiilor legale în vigoare."*, consideră că permisele de călătorie acordate în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române sunt venituri neimpozabile.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat dispozițiile art. 55 alin. (3) lit. f) din Codul fiscal din următoarele considerente:

- permisele de călătorie sunt acordate în temeiul unei dispoziții legale speciale, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, și nu în temeiul contractului individual de muncă;

- permisele de călătorie nu pot fi asimilate noțiuni de "foloase" sau "avantaje" 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 ferate române, aceasta fiind și în prezent în vigoare, producându-si efecte;

- art. 55 alin. (4) din Codul fiscal detaliază veniturile în bani sau în natură care nu sunt impozitate, excluzând din sfera veniturilor salariale în înțelesul impozitului pe venit [...] inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariați. Ultimul paragraf al aceluiași alineat prevede că: *"Nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile nici veniturile de natura celor de mai sus, realizate de persoane fizice, dacă aceste venituri sunt primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget."*

Ca urmare, consideră că în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (4) din Codul fiscal 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. Aceste cupoane nu sunt foloase primite de către salariați, cu atât mai mult "foloase" primite în temeiul Contractului individual de muncă.

5. În ceea ce privește încadrarea în categoria "avantajelor" a contravalorii biletelor de tratament și odihnă, petenta consideră eronat raționamentul organelor de inspecție fiscală din următoarele motive:

- în temeiul art. 21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal : "Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra fondului de salarii realizat [...]. În cadrul acestei limite pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: [...] costul prestațiilor pentru tratament și odihnă pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, inclusiv transportul, [...]";

- potrivit Contractului colectiv de muncă aplicabil la nivelul **S.C. "X" S.A. București** există posibilitatea constituirii unui fond de maxim 2% aplicat asupra fondului de salarii realizat anual din care aceasta poate suporta o dată pe an, un cuantum de 50% din contravaloarea unui bilet de tratament sau odihnă, familist sau individual, procurat printr-o agenție de turism, nu mai mult de 5 lei pentru anul 2005, respectiv 5 lei pentru anul 2006;

- aplicând prevederile Codului fiscal și cele referitoare la Contractul colectiv de muncă, petenta susține că a respectat plafonul de 2% deducând costul prestațiilor pentru tratament și odihnă a membrilor familiei angajaților ;

- art. 55 alin. (4) din Codul fiscal prevăd ca sume ce nu sunt incluse în veniturile salariale și costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora;

- dispozițiile art. 109 din Legea nr. 19/2000 prevăd că asigurații pot beneficia de tratament balnear și reabilitare profesională în caz de incapacitate temporară de muncă, pentru ca art. 117 să specifice că: "Pentru asigurații prevăzuți la art. 109 alin. (2) contravaloarea biletelor

pentru tratament balnear se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de stat".

6. În ceea ce privește calculul majorărilor de întârziere, contestatoarea precizează că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. stabilește în sarcina sa un debit fără o bază legală și temeinică. Astfel, nefiind stabilit în mod clar temeiul pentru care a fost supusă la plata debitului de S lei, este inoperantă analizarea modalității de calcul a majorărilor de întârziere.

De asemenea, susține că din cuprinsul deciziei de impunere nu rezultă modalitatea de stabilire a majorărilor de întârziere, astfel cum prevăd dispozițiile art. 119 și urm. din Codul de procedură fiscală și conform principiului certitudinii impunerii prevăzut de art. 3 lit. b) din Codul fiscal, conform căruia termenele, modalitatea și sumele de plată trebuie să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinilor fiscale.

Ca urmare, **S.C. "X" S.A. București** - **lași** solicită admiterea în totalitate a contestației și anularea în întregime a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. au stabilit o diferență de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei și majorări de întârziere aferente acestei diferențe în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

1. Salariații încadrați cu contract de muncă au beneficiat în mod gratuit de permise pentru circulația pe căile ferate române în interes personal atât pentru ei, cât și pentru membrii lor de familie, în sumă totală de S lei, acestea reprezentând avantaje care se impozitează prin cumul cu celelalte venituri realizate în luna respectivă, conform prevederilor art. 55 alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Nu au inclus în categoria avantajelor și nu au impozitat contravaloarea autorizațiilor de călătorie în interes de serviciu acordate salariaților.

2. Salariații angajați cu contract de muncă au beneficiat de compensarea a 50% din contravaloarea biletelor de odihnă, în sumă totală de S lei, acestea reprezentând avantaje care se impozitează prin cumul cu celelalte venituri realizate în luna respectivă conform prevederilor art. 55 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În mod eronat societatea a încadrat aceste sume în categoria cheltuielilor sociale în limita de până la 2% aplicată asupra

cheltuielilor cu salariile personalului, conform prevederilor art. 21, alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, întrucât salariații au beneficiat de compensarea a 50% din contravaloarea biletelor de odihnă, dar aceste bilete nu sunt și de tratament, la cererile de concediu de odihnă fiind anexate doar facturi fiscale cu pachete turistice emise de agenții de turism, fără a fi însoțite de bilete de tratament și recomandări medicale.

Având în vedere prevederile art. 56, respectiv 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a prevederilor pct. 86 - 87, respectiv pct. 70 - 71 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului aferent fondului total de salarii majorat cu sumele reprezentând contravaloarea permiselor de călătorie și a biletelor de odihnă de care au beneficiat în mod gratuit salariații în perioada 2004 - 2008. Pentru anul 2004 impozitul pe veniturile din salarii s-a calculat individual pe fiecare salariat, utilizându-se baremul lunar pentru impunerea veniturilor din salarii prevăzut de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1848/2003.

Ca urmare, au stabilit un impozit pe venitul din salarii suplimentar în sumă de S lei și majorări de întârziere în sumă de S lei, calculate pentru perioada 25.03.2004 - 29.10.2009 și penalități de întârziere în sumă de S lei calculate pentru perioada martie 2004 - decembrie 2005.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative referitoare la speța analizată, în vigoare în perioada verificată se rețin următoarele:

1. Referitor la motivația contestatoarei precum că organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să reverifice impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru aceeași perioadă, respectiv 01.01.2004 - 31.12.2008.

În fapt, se reține că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 09.11.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. au stabilit o diferență de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de 18.060 lei, aferentă perioadei 01.01.2004 - 31.12.2008, având în vedere următoarele aspecte:

- **S.C. "X" S.A. București** - **lași** a acordat salariaților încadrați cu contract de muncă autorizații de călătorie și de permise pentru circulația pe căile ferate române atât pentru ei, cât și pentru membrii lor de familie, în sumă totală de S lei, acestea reprezentând avantaje care se impozitează prin cumul cu celelalte venituri realizate în luna respectivă, conform prevederilor art. 55 alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- de asemenea, salariații angajați cu contract de muncă au beneficiat de compensarea a 50% din contravaloarea biletelor de odihnă, în sumă

totală de S lei, acestea reprezentând avantaje care se impozitează prin cumul cu celelalte venituri realizate în luna respectivă conform prevederilor art. 55 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În mod eronat societatea a încadrat aceste sume în categoria cheltuielilor sociale în limita de până la 2% aplicată asupra cheltuielilor cu salariile personalului, conform prevederilor art. 21, alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, întrucât salariații au beneficiat de compensarea a 50% din contravaloarea biletelor de odihnă, dar aceste bilete nu sunt și de tratament, la cererile de concediu de odihnă fiind anexate doar facturi fiscale cu pachete turistice emise de agenții de turism, fără a fi însoțite de bilete de tratament și recomandări medicale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reiese că:

Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. ACM 3911 din 30.03.2009, prin care s-a verificat impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferent perioadei 01.01.2004 - 31.12.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. "X" S.A. București - Agenția de Informatică Iași** "a determinat, declarat și achitat corect acest impozit".

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat reverificarea modului de calcul, reținere, virare și declarare a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor aferent perioadei 01.01.2004 - 31.12.2008. Rezultatele reverificării au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr. în care s-a menționat faptul că petenta a acordat salariaților săi unele avantaje fără a le impozita.

În consecință, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. s-a stabilit în sarcina contestatoarei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor suplimentar de plată în sumă de S lei pentru perioada 01.01.2004 - 31.12.2008.

Din Raportul de inspecție fiscală parțială nr. rezultă că reverificarea perioadei 01.01.2004 - 31.12.2008 are la bază adresa Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr. și a Deciziei de reverificare nr.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

*"(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, **conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.**"*

Punctul 102 alin. 4) din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 prevăd că :

“Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor **art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;**

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus se reține faptul că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, etc. datorate bugetului general consolidat al statului și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Totuși, prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute și anumite situații de excepție când conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

Aceste situații care permit reverificarea unei anumite perioade pentru un anumit impozit sau taxă datorată bugetului general consolidat al statului sunt atunci când ulterior încheierii actului de inspecție fiscală apar date suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor anterioare sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

Așa cum rezultă din Referatul cu propuneri de soluționare aprobat de conducătorul Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași se precizează faptul că prin adresa Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București nr. s-a adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală că societatea contestatoare a suportat din fondul social deductibil limitat la calculul impozitului pe profit, neafectând fondul de salarii, contravaloarea călătoriilor gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate atât pentru salariații proprii, cât și pentru membrii de familie ai acestora și costul biletelor de tratament și odihnă inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor

Publice a Județului Iași au efectuat doar verificarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, iar aceste sume primite de salariații **S.C. "X" S.A. București** - **Iași** nu au fost înregistrate în statele de plată, rezultă că acestea nu puteau cunoaște despre existența acestor avantaje la data efectuării inspecției fiscale anterioare.

Se reține astfel că informațiile obținute de către organele de inspecție fiscală prin adresa Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București nr. sunt date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării primei inspecții fiscale care au stat la baza deciziei de reverificare a perioadei 01.01.2004 - 31.12.2008, astfel încât nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei că organele de inspecție fiscală nu aveau dreptul să reverifice impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor pentru această perioadă.

2. Referitor la excepția de fond ridicată de contestatoare privitor la decăderea organelor fiscale din dreptul de a efectua inspecția fiscală pentru anul 2004.

Petenta susține că potrivit art. 98 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că "Inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 91 și art. 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

"ART. 91

Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

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

ART. 98

Perioada supusă inspecției fiscale

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

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspecția fiscală se poate***

extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

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

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

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

Potrivit textelor de lege citate, organul fiscal are dreptul de a stabili diferențe de obligații fiscale în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Se reține astfel că în anul 2009 organele de inspecție fiscală aveau dreptul să efectueze inspecția fiscală pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor la **S.C. "X" S.A. București - Iași** începând cu anul 2004.

Ca urmare, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei că potrivit art. 98 alin. (3) organele de inspecție fiscală puteau să efectueze inspecția fiscală doar pentru ultimii 3 ani fiscali, deoarece același articol prevede clar faptul că atunci când există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat inspecția fiscală se extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, adică pe 5 ani.

3. În ceea ce privește susținerea contestatoarei că decizia de impunere a fost emisă cu nerespectarea regulilor imperative de formă prevăzute de Codul de procedură fiscală, existând neregularități, neclarități și contradicții, ceea ce conduce la considerarea acesteia ca fiind nelegal întocmită.

Astfel, susține contestatoarea, punctul 84 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 nu este reglementat în aplicarea art. 56 din Codul fiscal, ci în aplicarea art. 55, prevede caracterul neimpozabil al contravalorii echipamentelor tehnice, echipamentelor individuale de protecție și se referă la cheltuielile de mutare în interesul serviciului și la indemnizațiile de instalare și mutare, deci nu au legătură cu speța.

Organul de soluționare competent a reținut faptul că la punctul 2.1.3. Temeiul de drept din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. au fost invocate punctul 84., respectiv punctul 68. din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care definesc veniturile din salarii și asimilate salariilor în diferite perioade, astfel:

- punctul 84. dat în aplicarea art. 56 Definierea veniturilor din salarii din Codul fiscal, valabil în perioada ianuarie 2004 - februarie 2005;

- punctul 68. dat în aplicarea art. 55 Definierea veniturilor din salarii din Codul fiscal, valabil în perioada februarie 2005 - decembrie 2008.

Ca urmare, actele normative invocate de organele de inspecție fiscală sunt incidente speței, drept pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei precum că decizia de impunere a fost emisă cu nerespectarea regulilor imperative de formă prevăzute de Codul de procedură fiscală, existând neregularități, neclarități și contradicții.

4. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă petenta datorează aceste sume în condițiile în care acestea au fost stabilite ca urmare a impozitării contravalorii permiselor de călătorie în interes personal de care au beneficiat salariații societății și membrii familiilor acestora și a 50% din contravaloarea biletelor de odihnă.

În fapt, în perioada 2004 - 2008, **S.C. "X" S.A. București -** **lași** a acordat gratuit salariaților încadrați cu contract de muncă și membrilor de familie ai acestora permise de călătorie pentru circulația pe căile ferate române și a suportat 50% din contravaloarea biletelor de odihnă achiziționate de salariați.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași - Activitatea de inspecție fiscală au considerat că toate acestea reprezintă avantaje în înțelesul impozitului pe venit, fiind venituri impozabile ce trebuiau impozitate prin cumul cu celelalte venituri din salarii realizate.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași au stabilit o diferență de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei.

Contestatoarea susține că aceste permise de călătorie sunt acordate în baza unei legi speciale, respectiv Ordonanța Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, cu modificările și completările ulterioare, și nu pot fi asimilate noțiunii de "avantaje" întrucât gratuitatea și deductibilitatea fiscală a acestora este stabilită de același act normativ.

De asemenea, invocă faptul că art. 55 alin. (4) din Codul fiscal prevede ca sume ce nu sunt incluse în veniturile salariale și costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora.

În drept, referitor la permisele de călătorie în interes personal pe căile ferate române acordate gratuit angajaților proprii și membrilor de familie ai acestora, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- art. 56 alin. (1) și alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare până

la data de 31 decembrie 2004, devenite începând cu data de 01.01.2005 art. 55 alin. (1) și alin. (3) lit. f) cu același conținut:

“Definirea veniturilor din salarii

ART. 56

(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.

[...]

(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; [...]

- punctul 86. din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare până la data de 31 decembrie 2004, devenit punctul 70 începând cu data de 01.01.2005 cu același conținut:

"86. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de către persoana fizică, cum ar fi:

[...]

d) permise de călătorie pe diverse mijloace de transport; [...]"

Potrivit textelor de lege invocate, la stabilirea venitului impozabil al unei persoane fizice se au în vedere orice avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă, cum ar fi printre altele și permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport folosite în scop personal.

Ca urmare, dacă **S.C. "X" S.A. București** - **lași** a acordat astfel de permise de călătorie angajaților săi și membrilor de familie ai acestora, conform prevederilor legale citate trebuia să le includă în baza impozabilă a impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, împreună cu celelalte venituri obținute lunar de aceștia.

Referitor la susținerea petentei că aceste permise au fost acordate în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române care stabilește gratuitatea și deductibilitatea fiscală a acestora, organul de soluționare competent a reținut faptul că într-adevăr art. 3 alin. (2) și art. 4 alin. (4) din această ordonanță conțin aceste prevederi, dar se referă la deductibilitatea acestora la calculul profitului impozabil al societăților care le acordă și nu la calculul impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici motivația contestatoarei potrivit căreia art. 55 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, exclude din sfera veniturilor salariale transportul pentru salariații proprii și

membrii de familie ai acestora, dacă acestea sunt primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget. Aceasta deoarece conținutul exact al acestuia este următorul:

"(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.[...]***

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;[...]"

Ca urmare, legiuitorul nu se referă la orice cheltuieli de transport, ci doar la cele aferente deplasărilor pentru tratament și odihnă ale salariaților proprii și membrilor de familie ai acestora.

În acest sens s-a pronunțat și Direcția Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr. 336434 din 07.08.2009, depusă în copie la dosarul contestației, în care se menționează: *"[...] considerăm că avantajele primite de salariații proprii cât și de membrii de familie ai acestora reprezentând contravaloarea permiselor de călătorie pe orice mijloace de transport, inclusiv pe căile ferate, potrivit art. 55 alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt venituri impozabile. Precizăm că acestea se impozitează prin cumul cu celelalte venituri din salarii realizate în luna respectivă."*

De asemenea, în ceea ce privește costul prestațiilor pentru odihnă al angajaților proprii și membrilor acestora de familie suportat în proporție de 50% de contestatoare, sunt aplicabile aceleași prevederi legale citate mai sus, precum și punctul 87. din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare până la data de 31 decembrie 2004, devenit punctul 71. începând cu data de 01.01.2005, cu același conținut:

"Avantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri și servicii, precum și sumele acordate pentru distracții sau recreere."

Așa cum s-a arătat și mai sus, la stabilirea venitului impozabil al unei persoane fizice se au în vedere orice avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă, cum ar fi printre altele și partea din contravaloarea biletelor de odihnă suportată de petentă, astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că acestea trebuiau impozitate cumulat cu celelalte drepturi salariale.

Nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei că art. 55 alin. (4) din Codul fiscal prevede expres deductibilitatea acestor cheltuieli. Aceasta deoarece textul de lege indicat prevede ca deductibil la calculul impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor "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.[...]", iar biletele considerate de organele de inspecție fiscală drept avantaje sunt doar de odihnă, nu și de tratament nefiind însoțite de bilete de tratament și trimiteri medicale. Nu se poate lua în considerare interpretarea dată de contestatoare că în textul de lege citat intenția legiuitorului a fost aceea de a enumera facilitățile acordate și nesupuse impozitării, respectiv tratament, odihna sau transport, deoarece sintagma "tratament și odihnă" nu poate fi considerată o enumerare.

Având în vedere cele reținute, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că atât permisele de călătorie acordate de petentă angajaților săi și membrilor de familie ai acestora, cât și costul prestațiilor pentru odihnă al angajaților proprii și membrilor acestora de familie suportat în proporție de 50% de contestatoare reprezintă avantaje ce trebuiau impozitate cumulativ cu celelalte venituri realizate, urmând a se respinge contestația formulată de **S.C. "X" S.A. București** - **Iași** pentru impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei, ca neîntemeiată.

5. Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași au stabilit majorări de întârziere în sumă de S lei, aferente diferenței de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de S lei.

Petenta contestă majorările de întârziere motivând că debitul pentru care au fost calculate a fost stabilit fără o bază legală și temeinică, precum și faptul că din cuprinsul deciziei nu rezultă modalitatea de calcul a acestora.

Organul de inspecție fiscală a reținut faptul că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. a fost întocmită conform formularului prevăzut de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", cu modificările și completările ulterioare.

Calculul detaliat al majorărilor de întârziere a fost prezentat de către organele de inspecție fiscală în anexa nr. 7 la Raportul de inspecție fiscală parțială nr. în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, conform prevederilor Ordinului președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, și a fost comunicată petentei cu adresa nr. pe care aceasta a semnat de primire în data de 10.11.02009.

Ca urmare, având în vedere faptul că la punctul III.4. din prezenta decizie s-a respins contestația referitor la diferența de impozit pe venituri din salarii pentru neplata cărora s-au calculat aceste accesorii, urmează a se respinge contestația și pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată, potrivit principiului de drept "**accesoriul urmează principalul**".

Pentru considerentele învederate, în temeiul art. 56 alin. (1) și alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare până la data de 31 decembrie 2004, devenite începând cu data de 01.01.2005 art. 55 alin. (1) și alin. (3) lit. f), punctul 86. din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare până la data de 31 decembrie 2004, devenit punctul 70 începând cu data de 01.01.2005, art. 91, art. 98, art. 105 alin. (3) și art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2982/2009, Directorul coordonator al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C. "X" S.A. București - Iași** pentru suma totală de S lei reprezentând:

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

Art. 2 Serviciul secretariat - administrativ va comunica prezenta decizie contestatoarei și Activității de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.

