



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Constanța
Biroul Soluționare Contestații



B-dul I.G.Duca nr. 18
900697, Constanța
Tel : +0241 48 80 55
Fax : +0241 48 80 55
e-mail : Soluționare.Contestatii.CT@mfinante.ro

DECIZIA nr.35/16.04.2010
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.A.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Biroul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către S.A.F. - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța prin adresa nr..... din 09.03.2010, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../09.03.2010, cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.A. București pentru punctul de lucru CONSTANTA 1**, cu sediul în Constanța, aleea, nr.... CUI

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din data de 04.02.2010, întocmită de S.A.F. - A.I.F. Constanța în baza Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, în cuantum total de lei, compuse din:

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

Contestația a fost introdusă de reprezentantul legal al contestatoarei, fiind îndeplinite astfel prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și a fost depusă în termenul prevăzut la art.207(1) din același act normativ.

Astfel, actul atacat a fost comunicat contestatoarei în data de 11.02.2010 iar contestația a fost depusă la S.A.F. - A.I.F. Constanța în data de 02.03.2010, fiind înregistrată sub nr.....

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură prevăzute la art.206 și 209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la S.A.F. - A.I.F. Constanța sub nr..... din 02.03.2010, petenta, prin reprezentantul său legal, formulează contestație împotriva obligațiilor fiscale stabilite în sarcina CONSTANTA 1 de organele S.A.F. - A.I.F. Constanța prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 04.02.2010, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, solicitând anularea acestor acte, pe care le consideră nelegale și netemeinice, precum și suspendarea executării Deciziei de impunere.

1. În motivarea contestației, petenta arată că la punctul de lucru CONSTANTA 1 organul de inspecție a efectuat două inspecții fiscale pentru aceeași perioadă și referitoare la aceeași materie impozabilă - impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, respectiv:

- o inspecție fiscală efectuată pentru perioada ianuarie 2004 -decembrie 2008 de către A.F.P. Constanța – Activitatea de Inspecție Fiscală, concretizată prin emiterea Raportului de inspecție fiscală nr..... din 07.04.2009 și a Deciziei de nemodificare a

bazei de impunere nr...../07.04.2009, în care s-a consemnat că CONSTANTA 1 nu datorează obligații fiscale reprezentând impozit pe veniturile din salarii;

- o reverificare efectuată pentru aceeași perioadă de către S.A.F. - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța, urmare adresei nr...../24.08.2009 emisă de D.G.F.P. București, concretizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală din 04.02.2010 și a Deciziei de impunere nr....., prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în cuantum total de lei, constând în impozit pe veniturile din salarii și obligații fiscale accesorii.

Petenta consideră că prin efectuarea unei noi verificări având ca temei legal o simplă adresă s-au încălcat prevederile imperative ale art.105 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, în condițiile în care dispozițiile fiscale în materie nu au comportat modificări față de cele în vigoare la data primei verificări, în opinia sa acest fapt echivalând cu un abuz din partea organului de inspecție.

În acest sens, petenta invocă Decizia nr.1705/2005 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată într-o speță similară, afirmând că prin aceasta s-au cenzurat în mod real și obiectiv măsurile nelegale de reverificare fiscală pentru aceleași impozite aferente acelorași perioade fiscale deja supuse verificărilor.

Totodată, în scop probator, cu adresa înregistrată la organul de inspecție S.A.F. - A.I.F. Constanța sub nr..... din 05.03.2010, petenta a depus în copie Decizia nr.28/26.02.2010 emisă de D.G.F.P. Cluj, prin care i s-a admis contestația formulată într-o speță similară privind punctul de lucru din Cluj.

2. În al doilea rând, petenta consideră că inspecția fiscală a încălcat prevederile art.98 alin.(3) din Codul de procedură fiscală conform cărora: "*Inspecția 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.

În acest sens, invederează că nu se încadrează în categoria "marilor contribuabili", astfel încât termenul de efectuare a inspecției fiscale este limitat la o perioadă anterioară de cel mult 3 ani fiscali, această regulă găsindu-și consacrarea expresă și în Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale prin legiferarea dreptului organelor fiscale de a verifica numai impozitele, taxele și contribuțiile sociale aflate în cadrul termenului de prescripție.

3. În al treilea rând, petenta invederează că în Raportul de inspecție fiscală din data de 04.02.2010 stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare s-a efectuat în temeiul unor acte normative abrogate, respectiv O.G. nr.7/2001 și Legea nr.493/2002, abrogate prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt care conduce la considerarea și a Deciziei de impunere nr...../04.02.2010 ca fiind nelegal întocmită.

4. În al patrulea rând, contestatoarea consideră că Decizia de impunere nr...../04.02.2010 a fost emisă cu nerespectarea regulilor imperative de formă prevăzute în Codul de procedură fiscală, existând neregularități, neclarități și contradictorialități care atrag nelegalitatea acesteia, și anume:

- la pct.2.1.3, „Temeiul de drept” al Deciziei, sunt menționate dispoziții legale în vigoare și la momentul efectuării inspecției fiscale din data de 07.04.2009, pe care organul de inspecție trebuia să le cunoască la acea dată, în virtutea principiului „nemo censetur ignorare legem”;

- temeiurile de drept consemnate, respectiv art.55 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal și art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, sunt lipsite de relevanță și aplicabilitate, din cuprinsul acestora înțelegându-se că permisele și autorizațiile de călătorie precum și biletele de tratament și odihnă sunt, de fapt, avantaje în sensul anulării unei creanțe a angajatorului asupra angajatului și că penalitățile de întârziere sunt calculate discreționar.

5. În al cincilea rând, contestatoarea susține că raportul de inspecție fiscală a fost emis cu nerespectarea dispozițiilor pct.92.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului

de procedură fiscală, care prevăd că în cazul contribuabililor care au sedii secundare inspecția se exercită, concomitent la sediul principal și la sediile secundare, precum și ale pct.102.2, afirmând că documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției fiscale nu au fost anexate și comunicate odată cu Raportul de inspecție fiscală.

6. Pe fond, contestatara afirmă că temeiul de drept invocat la emiterea Deciziei de impunere atacate, și anume art.55 alin.(3) lit.f) din Codul fiscal, este eronat, deoarece cu privire la permisele de călătorie acordate membrilor familiei salariaților societății nu sunt aplicabile prevederile derivate din contractele de muncă sau din alte relații contractuale ci dispozițiile O.G. nr.112/1999 privind călătoriile gratuite în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române, conform cărora aceste permise reprezintă bonuri de valoare ce se acordă cu titlu gratuit, coroborate cu cele ale art.42 lit.e) din Codul fiscal care prevăd că nu sunt impozabile contravaloarea cupoanelor ce reprezintă bonuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice, precum și cu dispozițiile Contractelor colective de muncă la nivel de unitate pe anii 2004-2007, care prevăd că membrii de familie ai salariaților beneficiază de 12 călătorii gratuite pe calea ferată dus-întors, anual.

Deasemenea, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat dispozițiile art.55 alin.(3) lit.f) din Codul fiscal, pentru 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 noțiunii 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 - O.G. nr.112/1999, aceasta fiind și în prezent în vigoare, producând 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.* Astfel, invederează că 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, nefiind foloase primite de către salariați, cu atât mai mult "foloase" primite în temeiul Contractului individual de muncă.

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

- potrivit 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 societății "CONSTANTA" 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 quantum de 50% din contravaloarea unui bilet de tratament sau odihnă, familist sau individual, procurat printr-o agenție de turism, nu mai mult de 700 lei pentru anul 2005, respectiv 800 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 pentru membrii familiilor angajaților;

- art.55 alin.(4) din Codul fiscal prevede că nu sunt incluse în veniturile salariale și costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, petenta considerând că din interpretarea gramaticală a textului se poate deduce faptul că intenția legiuitorului a fost aceea de a enumera facilitățile acordate și nesupuse impozitării, astfel: *“costul prestațiilor pentru tratament, odihnă sau transport”*.

- 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”*.

În ceea ce privește includerea autorizațiilor de călătorie a salariaților în categoria avantajelor în natură, contestatoarea apreciază că organul de inspecție a procedat la calificarea complet eronată și nelegală a acestora, deoarece legislația aplicabilă este O.G. nr.112/1999, art.3 alin.(1) iar prevederile pct.84 lit.g) din Normele metodologice de aplicare a art.55 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal menționează expres faptul că: *“nu sunt venituri impozabile [...] sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare în interes de serviciu”*.

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..... din 04.02.2010, 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 lei, consideră că este inoperantă analiza modalității de calcul a majorărilor de întârziere.

Deasemenea, 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 principiul 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.

Referitor la solicitarea suspendării executării Deciziei de impunere nr..... din 04.02.2010, petenta susține că formulează această cerere în temeiul prevederilor Ordinului președintelui A.N.A.F. nr.519/2005, arătând că sunt îndeplinite mai multe motive din cele enumerate în respectivul act și anume:

- există o îndoială puternică asupra legalității actului atacat, având în vedere că prin Sentința nr.1626/16.11.2009 Tribunalul Dolj a admis contestația formulată împotriva unui act fiscal similar emis în sarcina sa de ANAF Dolj;
- există iminența producerii unei vătămări ireparabile a drepturilor sale întrucât executarea Deciziei de impunere atacată ar conduce la imposibilitatea de a-și desfășura activitatea și de a efectua plata salariilor convenite angajaților săi.

Drept urmare, S.C. “CONSTANTA” S.A. București – CONSTANTA 1 solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 04.02.2010, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată.

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 04.02.2010 a fost întocmit de organele S.A.F. - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța în vederea soluționării adresei D.G.F.P. mun.București – Activitatea de Inspecție Fiscală nr..... din 24.08.2009, înregistrată la organul de inspecție sub nr..... din 08.09.2009.

Urmare verificării, s-a constatat că, în perioada 2004-2008, salariații punctului de lucru CONSTANTA 1 al S.C. CONSTANTA S.A. București au beneficiat de autorizații de călătorie în interes de serviciu și în interes personal în sumă de lei și permise de călătorie gratuite pentru membrii lor de familie în sumă de lei, de care nu s-a ținut cont la calculul impozitului pe veniturile din salarii.

Deasemenea, organul de inspecție a constatat că pentru punctul de lucru din Constanța, societatea a înregistrat cheltuieli cu prestațiile pentru odihnă și tratament pentru salariați și pentru membrii de familie ai acestora în sumă de lei, care nu au fost cumulate cu celelalte venituri realizate de salariați în lunile respective.

Organul de inspecție a stabilit că autorizațiile de călătorie și permisele de călătorie acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, precum și contravaloarea biletelor de odihnă și tratament decontate în proporție de 50%, sunt avantaje de natură salarială sau asimilate salariilor, în conformitate cu prevederile art.55 alin.(2) lit k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, impozabile potrivit prevederilor art.55 alin.(3) lit.f) din lege și care se impozitează în conformitate cu prevederile pct.70 și 71 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, prin cumulare cu celelalte venituri realizate de salariați în luna respectivă.

În temeiul acestor prevederi legale, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului aferent fondului total de salarii majorat cu sumele reprezentând contravaloarea autorizațiilor, permiselor de călătorie și a biletelor de odihnă de care au beneficiat în mod gratuit salariații în perioada 2005 – 2008, pentru anul 2004 impozitul pe veniturile din salarii calculându-se individual pe fiecare salariat, avându-se în vedere cotele de impozitare diferite în funcție de tranșele de venit în vigoare pentru acest an.

Urmare acestui mod de calcul a rezultat un impozit suplimentar pe venitul din salarii în sumă de lei, aferent căruia s-au stabilit majorări și penalități de întârziere în cuantum total de lei, calculate pentru perioada 26.02.2004 - 04.02.2010.

Pentru obligațiile de plată stabilite suplimentar, organul de inspecție a întocmit Decizia de impunere nr..... din 04.02.2010.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

1. Referitor la excepția ridicată de contestatoare cu privire la nelegalitatea reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit:

Speța supusă soluționării este dacă excepția ridicată de contestatoare cu privire la nelegalitatea reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit este întemeiată.

În fapt, din documentele depuse la dosarul contestației, se reține că punctul de lucru CONSTANTA 1 al societății CONSTANTA S.A. București a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale privind modul de constituire și virare a impozitului pe veniturile din salarii pentru perioada ianuarie 2004 - decembrie 2008, finalizată de către organul de inspecție din cadrul A.F.P. Constanța, prin Raportul de inspecție fiscală din data de 07.04.2009.

Cu această ocazie, s-a constatat că, în perioada verificată, statele de salarii ale punctului de lucru au fost întocmite de către S.C. CONSTANTA S.A. București, care a calculat și a constituit impozitul pe veniturile din salarii și că punctul de lucru nu înregistrează obligații neachitate privind impozitul pe veniturile din salarii, întocmindu-se Decizia de nemodificare a bazei de impunere din 07.04.2009.

Ulterior, în baza Deciziei de reverificare nr....., organul de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.I.F. Constanța a procedat la reverificarea impozitului pe veniturile din salarii pentru perioada 2004 – 2008, având în vedere informațiile transmise de către D.G.F.P. mun.București prin adresa nr..... din 24.08.2009, privind acordarea unor avantaje

salariaților fără a fi impozitate, stabilind obligații fiscale suplimentare prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr..... din 04.02.2010.

În drept, aplicabile speței sunt 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) **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. Prin excepție, conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspekțiilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.**”*

În aplicarea acestui articol, la 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, s-au precizat următoarele :

“Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspekție fiscală la data efectuării inspekției 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 inspekție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspekției 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.”

În speță, din cuprinsul adresei nr..... din 24.08.2009 a D.G.F.P. mun.București și a anexelor acesteia, în baza căreia s-a dispus reverificarea impozitului pe salarii la punctul de lucru din Constanța, rezultă că, urmare inspekției fiscale generale a societății S.C. CONSTANTA S.A. din București de care aparține punctul de lucru, organele de inspekție ale structurii cu atribuții de control fiscal din cadrul D.G.F.P. mun. București au constatat că aceasta a achiziționat de la C..... S.A. autorizații și permise de călătorie în baza unor facturi fiscale pe care le-a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli deductibile și le-a acordat salariaților și membrilor de familie ai acestora în mod gratuit și, de asemenea, că a înregistrat cheltuieli cu prestațiile de odihnă și tratament pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora .

Se reține astfel, că aceste informații furnizate prin adresa Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București din 24.08.2009 sunt date suplimentare de natura celor indicate la pct.102 lit.d) din H.G. nr.1050/2004, care nu au fost cunoscute de către organul de inspekție fiscală din cadrul D.G.F.P. Constanța la data efectuării primei inspekții fiscale, finalizate prin Raportul de inspekție din data de 07.04.2009.

Aceste informații nici nu puteau fi cunoscute câtă vreme statele de salarii ale punctului de lucru din Constanța pentru perioada 2004 - 2008 au fost întocmite de societatea-mamă din București, iar aceasta, deși a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie furnizate de S.C. C..... S.A. București, precum și a biletelor de odihnă și tratament, nu le-a inclus în statele de salarii și nu le-a impozitat prin reținere la sursă, nerespectând prevederile art.21 alin.(4) lit.l) și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora sunt nedeductibile cheltuielile cu salariile și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat.

Această deficiență a fost constatată de organele din cadrul D.G.F.P. mun. București cu ocazia inspekției fiscale generale a societății-mamă CONSTANTA S.A. din București.

Având în vedere cele expuse, rezultă că reverificarea impozitului pe veniturile din salarii pentru perioada ianuarie 2004 - decembrie 2008 la punctul de lucru CONSTANTA 1 se încadrează în excepția reglementată la art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată, situație în care se reține a fi neîntemeiată susținerea petentei cu privire la nelegalitatea inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție din 04.02.2010.

2. Referitor la excepția de fond ridicată de contestatoare privind prescripția dreptului organelor fiscale 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", organul de inspecție a decăzut din dreptul de a efectua verificarea anului 2004.

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. [...]"

Din contextul legal citat, rezultă că organul fiscal are dreptul de a stabili diferențe de obligații fiscale în cadrul termenului de prescripție de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În speță, se reține că excepția de fond privind prescripția ridicată de petentă este întemeiată.

Astfel, din cuprinsul Raportului de inspecție din 04.02.2010 și a anexelor nr.5 și 8, rezultă că pentru anul 2004 organul de inspecție a stabilit diferențe în sumă de lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii aferente autorizațiilor de călătorie în interes de serviciu și în interes personal acordate în luna ianuarie, diferențe în sumă de lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii aferente permiselor de călătorie acordate în luna ianuarie pentru membrii de familie ai salariaților, precum și diferențe în sumă de lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii aferente biletelor de odihnă și tratament decontate în luna august.

Conform dispozițiilor art.91 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru creanțele fiscale născute în anul 2004 a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2005 și s-a împlinit la data de 31 decembrie 2009.

În speță, se reține că inspecția fiscală a început în data de 07.01.2010, în baza ordinului de serviciu nr..... din 06.01.2010, după împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale pentru anul 2004.

Drept urmare, se reține că pentru anul 2004 a intervenit prescripția dreptului organului de inspecție de a stabili obligații fiscale, situație în care se va admite contestația formulată de petentă cu privire la impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de lei, precum și la majorările și penalitățile de întârziere aferente în cuantum de lei, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr..... din 04.02.2010 pentru aceste sume stabilite suplimentar pentru anul 2004.

3. Referitor la invocarea nelegalității Deciziei de impunere nr...../04.02.2010 ca urmare a invocării în Raportul de inspecție a unor acte normative abrogate, ca temei legal al stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare:

Petenta invederează că în Raportul de inspecție fiscală din data de 04.02.2010 stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare s-a efectuat în temeiul unor acte normative abrogate, respectiv O.G. nr.7/2001 și Legea nr.493/2002, abrogate prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt care conduce la considerarea și a Deciziei de impunere nr...../04.02.2010 ca fiind nelegal întocmită.

În speță, din analiza Raportului de inspecție rezultă că excepția de fond ridicată de petentă nu se confirmă, întrucât, nicăieri în cuprinsul acestuia, nu se regăsesc a fi invocate ca temei legal al obligațiilor fiscale stabilite, prevederile O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit și ale Legii nr.493/2002 pentru aprobarea O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

Drept urmare, se va respinge ca neîntemeiată excepția de fond ridicată de petentă cu privire la acest capăt de cerere.

4. Referitor la invocarea nelegalității Deciziei de impunere nr...../04.02.2010 pentru nerespectarea regulilor imperative de formă prevăzute de Codul de procedură fiscală:

În acțiunea formulată, 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 care conduc la considerarea acesteia ca fiind nelegal întocmită, și anume:

- la pct.2.1.3 „Temeiul de drept” al Deciziei sunt menționate dispoziții legale în vigoare și la momentul efectuării inspecției fiscale din data de 07.04.2009, pe care organul de inspecție trebuia să le cunoască la acea dată, în virtutea principiului „nemo censetur ignorare legem”;

- temeiurile de drept consemnate, respectiv art.55 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal și art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală sunt lipsite de relevanță și aplicabilitate, din cuprinsul acestora înțelegându-se că permisele și autorizațiile de călătorie, precum și biletele de tratament și odihnă, sunt de fapt avantaje, în sensul anulării unei creanțe a angajatorului asupra angajatului și că penalitățile de întârziere sunt calculate discreționar.

În speță, referitor la primul motiv invocat de petentă, se reține că acesta nu are relevanță și nu susține afirmația sa conform căreia decizia de impunere nu respectă condițiile imperative de formă prevăzute de Codul de procedură fiscală, în condițiile în care, pe de o parte, dispozițiile legale înscrise la pct.2.1.3 - “Temeiul de drept” au fost în vigoare în toată perioada supusă reverificării și sunt incidente speței iar, pe de altă parte, așa cum s-a reținut la capătul de cerere de la pct.1 din prezenta, informațiile suplimentare în baza cărora s-a dispus reverificarea, respectiv faptul că societatea a acordat avantaje salariaților

pe care le-a înregistrat pe cheltuieli deductibile, nu au fost cunoscute de organul fiscal la momentul efectuării primei inspecții fiscale.

În ceea ce privește cel de-al doilea motiv, se reține că temeiurile de drept invocate în decizia de impunere sunt, printre altele: H.G. nr.44/2004, pct.70 lit.d) dat în aplicarea art.55 alin.(3) cu următorul conținut:

„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”, precum și O.G. nr.92/2003 art.120 alin.(1) având următorul cuprins, în forma în vigoare pentru anul 2004:

“Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora, inclusiv”.

Prin urmare, se reține că afirmațiile petentei nu sunt reale, întrucât dispozițiile legale mai sus citate sunt cele incidente speței.

În această situație, se va respinge ca neîntemeiată excepția de fond invocată de petentă la acest capăt de cerere.

5. Referitor la invocarea nelegalității Decizei de impunere nr...../04.02.2010 pentru nerespectarea regulilor privind efectuarea inspecției fiscale cuprinse în Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală:

În cuprinsul contestației, petenta susține că raportul de inspecție fiscală a fost emis cu nerespectarea dispozițiilor pct.92.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, care prevede că în cazul contribuabililor care au sedii secundare inspecția se exercită, concomitent la sediul principal și la sediile secundare, precum și ale pct.102.2, afirmând că documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției fiscale nu au fost anexate și comunicate odată cu Raportul de inspecție fiscală.

În drept, potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr.1050/2004 :

“92.1. În cazul contribuabililor care au sedii secundare, inspecția fiscală se va exercita, de regulă, concomitent la sediul principal și la sediile secundare de către organul fiscal competent.

92.3. La sediile secundare se încheie, de regulă, acte de inspecție care se centralizează și se definitivează în actul de inspecție încheiat de organul fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului.

92.4. Pentru impozitele, taxele și contribuțiile care, potrivit legii, se datorează și se plătesc de un sediu secundar, se încheie acte de inspecție fiscală definitive de către organul de inspecție fiscală în a cărui rază teritorială se află situat sediul secundar”.

În speță, se reține că susținerea petentei cu privire la nerespectarea dispozițiilor pct.92.1 din Normele metodologice sus citate este neîntemeiată, în condițiile în care aceasta nu a avut în vedere și dispozițiile pct.92.4, aplicabile în cauză, care reglementează o situație de excepție de la regula prevăzută la pct.92.1.

Astfel, întrucât punctul de lucru CONSTANTA 1 este înregistrat în evidențele A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii Constanța ca plătitoare de impozit pe veniturile din salarii, în vederea verificării modului de calcul și virare a acestui impozit organul de inspecție cu atribuții de control fiscal din cadrul S.A.F. - Activitatea de Inspecție Fiscală Constanța a întocmit Raportul de inspecție și, în baza acestuia, Decizia de impunere pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar nr..... din 04.02.2010, potrivit dispozițiilor pct.92.4 din Norme.

Pe de altă parte, din cuprinsul actului de inspecție rezultă că reverificarea impozitului pe veniturile din salarii s-a efectuat urmare solicitării structurii Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a mun.București, care efectua o inspecție fiscală generală la sediul principal al societății CONSTANTA S.A. București de care aparține punctul de lucru din Constanța.

În ceea ce privește pct.102.2 din Norme, conținutul acestuia este următorul:

“102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției”.

În speță, se reține că la baza constatărilor efectuate de organul de inspecție au stat situații privind salariații, membrii de familie ai acestora, numărul autorizațiilor și al permiselor de călătorie care le-au fost acordate în mod gratuit, valoarea acestora, veniturile realizate de fiecare salariat și impozitul reținut, situații care au fost întocmite și ștampilate de reprezentantul legal al punctului de lucru din Constanța.

Prin urmare, afirmația potrivit căreia nu i-au fost comunicate aceste documente împreună cu Raportul de inspecție fiscală, nu poate fi reținută ca motiv al invocării nelegalității acestui act.

Pe cale de consecință și având în vedere argumentele expuse, se va respinge ca neîntemeiată legal excepția invocată de petentă la acest capăt de cerere.

6. Referitor la diferențele suplimentare de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de lei stabilite pentru anii 2005-2008:

Speța supusă soluționării este dacă autorizațiile și permisele de călătorie pe calea ferată acordate în mod gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora, precum și sumele acordate reprezentând 50% din contravaloarea biletelor de odihnă, reprezintă avantaje impozabile din punctul de vedere al impozitului pe venitul din salarii.

În fapt, din documentele depuse la dosarul contestației, a rezultat că în conformitate cu prevederile Contractelor colective de muncă pe anii 2004-2008, în perioada ianuarie 2005 – decembrie 2008 societatea CONSTANTA S.A. București a acordat, în mod gratuit, salariaților CONSTANTA 1 autorizații de călătorie pe calea ferată în interes de serviciu și în interes personal, în sumă totală de lei, iar membrilor de familie ai acestora permise de călătorie pe calea ferată cu un număr fix de file (24 sau 12 file) în cuantum total de lei.

Deasemenea, pentru punctul de lucru din Constanța, societatea a înregistrat în perioada 2005-2008 cheltuieli în sumă de lei, reprezentând 50% din contravaloarea biletelor pentru odihnă și tratament pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora.

Organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - Activitatea de inspecție fiscală Constanța au considerat că toate acestea reprezintă avantaje în înțelesul impozitului pe venitul din salarii, care trebuiau impozitate prin cumul cu celelalte venituri realizate din salarii, stabilind din acest motiv un impozit pe veniturile din salarii în cuantum de lei, din care lei aferent autorizațiilor de călătorie, lei aferent permiselor de călătorie și lei aferent biletelor de odihnă și tratament.

Contestatoarea susține că autorizațiile de călătorie pe calea ferată nu reprezintă avantaje în natură 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, cu modificările și completările ulterioare, și se încadrează în categoriile de venituri neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.g) din Codul fiscal, fiind sume primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

În ceea ce privește permisele de călătorie, petenta susține că, deasemenea, nu sunt impozabile, întrucât au fost acordate în baza aceleiași legi speciale, respectiv Ordonanța Guvernului nr.112/1999, și nu pot fi asimilate noțiunii de "avantaje", întrucât potrivit acestui act normativ ele sunt cupoane de bonuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit și care sunt neimpozabile, în conformitate cu dispozițiile art.42 lit.e) din Codul fiscal.

În al doilea rând, petenta susține că aceste venituri nu sunt impozabile întrucât dispozițiile art.55 alin.(4) din Codul fiscal exclud din sfera veniturilor salariale *“inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator*

pentru salariați” și sunt îndeplinite condițiile conform cărora nu sunt impozabile veniturile realizate de persoane fizice primite în baza unor legi speciale și finanțate din buget.

Referitor la biletele de odihnă și tratament, susține că art. 55 alin. (4) din Codul fiscal prevede că nu sunt incluse în veniturile salariale și costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, considerând că din interpretarea gramaticală a textului se poate deduce faptul că intenția legiuitorului a fost aceea de a enumera facilitățile acordate și nesupuse impozitării, astfel: *“costul prestațiilor pentru tratament, odihnă sau transport”*.

În drept, referitor la definirea noțiunii de “avantaje” și la impozitarea acestora dispozițiile fiscale cuprinse în Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, prevăd următoarele:

ART.55

„(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;

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

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.[...]*

g) sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului.”

Referitor la avantaje, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, date în aplicarea art.55 alin.(3), detaliază:

Art.55 al.3

„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:

c) abonamentele la radio și televiziune, pentru mijloacele de transport, [...];

d) permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport;

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

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

73. Fac excepție veniturile care sunt expres menționate ca fiind neimpozabile, în limitele și în condițiile prevăzute la art.55 alin. (4) din Codul fiscal”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că autorizațiile și permisele de călătorie pe calea ferată acordate gratuit salariaților și membrilor de familie ai acestora reprezintă avantaje în natură care se includ în veniturile impozabile realizate de salariați.

Se reține a fi neîntemeiată susținerea potrivit căreia autorizațiile de călătorie ale salariaților se încadrează în categoriile de venituri neimpozabile prevăzute la art.55 alin.(4) lit.g) din Codul fiscal, fiind sume primite de aceștia pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare pe perioada delegării sau detașării.

Astfel, dispozițiile invocate de petent, mai sus citate, se referă la neimpozitarea **sumelor de bani** care se acordă angajaților cu ocazia delegării sau detașării în altă localitate, în interes de serviciu, pentru acoperirea cheltuielilor de transport, cazare și a

indemnizației cuvenite și care trebuie justificate cu documente justificative precum ordine de deplasare sau detașare, facturi sau alte documente care să ateste efectuarea transportului sau a serviciilor de cazare.

Ori, în cauză, este vorba de **avantaje în natură** care au fost acordate salariaților gratuit sub forma autorizațiilor de călătorie pe calea ferată și pentru care nu s-a dovedit utilizarea lor în interes de serviciu cu documente justificative, precum ordine de delegare sau detașare în altă localitate.

Aceste avantaje sunt nominalizate distinct la art.55 alin.(3) din Codul fiscal și la pct.70 din Normele metodologice ca fiind venituri impozabile asimilate salariilor.

Privitor la afirmația societății că *“permisele de călătorie gratuită acordate membrilor de familie ai salariaților reprezintă cupoane de bonuri de valoare”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în conformitate cu prevederile pct.70 lit.d) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 dat în aplicarea art.55 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, citate mai sus, la stabilirea venitului impozabil trebuie avute în vedere și permisele de călătorie pe diverse mijloace de transport, inclusiv pe calea ferată.

În ceea ce privește susținerea societății că permisele de călătorie au fost acordate membrilor de familie ai salariaților în baza unei dispoziții legale speciale, respectiv O.G. nr.112/1999, aprobată prin Legea nr.125/2004, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât art.1 alin.(3) din Legea nr.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”*.

Potrivit art.298 pct.22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la data intrării în vigoare a Codului, respectiv 01.01.2004, a fost abrogat alin.4 al art.12² din Ordonanța Guvernului nr.112/1999, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.210/2003, care prevedea *“Contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române, emise 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, emise în mod gratuit, nu constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiază de acestea”*, se desprinde concluzia că intenția legiuitorului a fost ca respectiva contravaloare a permiselor de călătorie să constituie venit impozabil pentru persoanele beneficiare.

Se reține a fi neîntemeiată și afirmația petentei potrivit căreia permisele de călătorie acordate membrilor de familie ai salariaților nu sunt venituri impozabile, întrucât dispozițiile art.55 alin.(4) din Codul fiscal exclud din sfera veniturilor salariale *“inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariați”*.

Astfel, textul art.55 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal invocat de contestatoare este desprins din contextul legii, fiind incomplet citat, respectivele dispoziții referindu-se în realitate la neimpozitarea anumitor cheltuieli, respectiv a **costului 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.

Ori, în speță, nu se demonstrează că permisele pentru cele 12 călătorii dus-întors pe calea ferată, gratuite, acordate fiecărui membru de familie al salariaților, au fost utilizate exclusiv pentru deplasarea acestora către stațiunile de tratament și odihnă și că aceștia ar fi beneficiat de asemenea prestații.

Nu se confirmă nici susținerea potrivit căreia permisele de călătorie s-ar încadra în prevederile Codului fiscal conform cărora *“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”*, deoarece acestea nu au fost finanțate din bugetul statului ci au fost suportate de societatea

CONSTANTA S.A. București, potrivit prevederilor art.3 alin.(3) din O.G. nr.112/1999, fiind înregistrate pe cheltuieli deductibile.

În consecință, pentru argumentele expuse, se reține că avantajele în natură sub forma autorizațiilor și permiselor de călătorie acordate gratuit salariaților precum și membrilor de familie ai acestora sunt venituri impozabile, pentru care societatea avea obligația să calculeze și să vireze impozitul aferent, în conformitate cu dispozițiile legale mai sus citate.

Pentru clarificarea acestei situații, prin adresa nr...../10.06.2009, Direcția Generală a Finanțelor Publice București a solicitat Direcției Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice precizări privind tratamentul fiscal aplicabil autorizațiilor de călătorie în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate române și al permiselor de călătorie de care au beneficiat în mod gratuit personalul și membrii de familie ai acestora.

Prin adresa de răspuns nr...../07.08.2009, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Legislație Impozite Directe din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a precizat 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 prevederilor 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".

Având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și documentele aflate la dosar, se reține că, în mod legal, organul de inspecție fiscală a recalculat impozitul pe veniturile din salarii prin cumularea avantajelor reprezentând contravaloarea autorizațiilor și permiselor de călătorie pe calea ferată cu celelalte venituri din salarii realizate de salariați în luna ianuarie a fiecărui an, situație în care se va respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată împotriva impozitului pe venitul din salarii stabilit suplimentar în sumă de lei, din care lei aferent autorizațiilor de călătorie acordate salariaților și lei aferent permiselor de călătorie acordate membrilor de familie ai acestora.

În ceea ce privește cheltuielile cu biletele de odihnă pentru angajații proprii și membrii lor de familie, suportate în proporție de 50% de societatea contestatoare, se reține că potrivit prevederilor pct.71 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.55 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Drept urmare, conform acestor prevederi, la stabilirea venitului impozabil realizat de salariați se au în vedere și avantajele primite de aceștia de la angajator, constând în 50% din contravaloarea biletelor de odihnă, astfel că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea trebuiau impozitate cumulativ cu celelalte drepturi salariale.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei precum că art.55 alin.(4) din Codul fiscal prevede că aceste cheltuieli nu se cuprind în veniturile salariale și nu se impozitează, deoarece textul de lege indicat se referă la neimpozitarea "costului prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora", iar petenta nu demonstrează că biletele decontate ar include și prestații de tratament efectuat salariaților conform unor recomandări medicale.

Este eronată interpretarea contestatoarei potrivit căreia 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" presupune prestarea cumulativă a acestor servicii .

În ceea ce privește argumentul potrivit căruia cheltuielile cu prestațiile de odihnă și tratament se încadrează în fondul de cheltuieli sociale în limita de 2% din fondul de salarii, deductibil potrivit art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, se reține că acesta nu are relevanță, întrucât respectivul articol din Codul fiscal reglementează deductibilitatea acestor tipuri de cheltuieli din punct de vedere al impozitului pe profitul societăților comerciale, în timp ce la

art.55 alin.(3) din Cod și la pct.71 din Normele metodologice de aplicare se prevede că respectivele sume de care beneficiază salariații sunt avantaje în bani care se includ în calculul venitului impozabil al acestora și se impozitează din punctul de vedere al impozitului pe venitul din salarii.

Având în vedere cele reținute, rezultă că, în mod legal, organul de inspecție fiscală a procedat la impozitarea sumelor acordate salariaților reprezentând 50% din contravaloarea biletelor de odihnă ale acestora și ale membrilor lor de familie, situație în care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor în sumă de lei.

7. Referitor la majorările de întârziere în quantum de lei aferente diferențelor de impozit pe veniturile din salarii stabilite suplimentar pentru anii 2005-2008:

Aferent debitului în quantum de lei, stabilit suplimentar pentru perioada 2005-2008 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 04.02.2010, organul de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.I.F. Constanța a calculat majorări și penalități de întârziere în sumă de lei.

Petenta contestă majorările de întârziere, susținând 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 stabilire a acestora.

În speță, se reține că modul de calcul al majorărilor de întârziere înscrise în decizia de impunere a fost detaliat în anexele nr. 6 și 9 ale Raportului de inspecție din 04.02.2010.

Întrucât în sarcina societății s-a reținut ca fiind datorat debitul în sumă de lei, reprezentând impozit pe veniturile din salarii, în conformitate cu prevederile art.119 și 120 din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul, aceasta datorează și majorările de întârziere în sumă de lei.

Drept urmare, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată legal și pentru acest capăt de cerere.

8. Referitor la solicitarea de suspendare a executării Deciziei de impunere nr..... din 04.02.2010:

În drept, dispozițiile art.215 din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

„(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din quantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei”.

Având în vedere aceste dispoziții imperative ale legii, se reține că cererea de suspendare a executării actului atacat intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța nu se poate investi cu soluționarea cererii, competența aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.210 și 216 alin.(1) din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003, republicată, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiate a excepțiilor ridicate de contestatoare cu privire la nelegalitatea Deciziei de impunere nr..... din 04.02.2010.

2. Admiterea contestației cu privire la invocarea prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale pentru anul 2004, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr..... din 04.02.2010 pentru suma totală de lei, constând în:

- ✓ lei – impozit pe venitul din salarii și asimilate salariilor;
- ✓ lei – majorări de întârziere aferente.

3. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..... din 04.02.2010, întocmită de către S.A.F. - A.I.F. Constanța în baza Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, în cuantum total de lei, compuse din:

- ✓ lei – impozit pe venitul din salarii și asimilate salariilor;
- ✓ lei – majorări de întârziere aferente.

4. Constatarea necompetenței materiale de soluționare a Biroului Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța pentru cererea de suspendare a executării actului administrativ-fiscal.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, în conformitate cu art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR COORDONATOR,
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

C.S.