

2

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL
Secția de Contencios Administrativ și Fiscal

Decizia nr.

Dosar Nr

Ședința publică din data de 16 februarie 2012

Completul compus din:
PREȘEDINTE -
Judecător -
Judecător -
Grefier -

Pentru astăzi fiind amânată pronunțarea asupra recursului declarat de reclamanta SC SA împotriva sentinței civile nr. din 19.05.2011, pronunțată de Tribunalul - secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr. având ca obiect anulare act administrativ.

La apelul nominal făcut în ședință publică, la pronunțare, se constată lipsa părților.
Procedura îndeplinită.

Dezbaterile în cauza de față au avut loc în ședința publică din 1 februarie 2012, când părțile au pus concluzii în sensul celor consemnate prin încheierea de ședință din acea dată, care face parte integrantă din prezenta hotărâre, iar instanța, în vederea deliberării, a amânat pronunțarea la data de 8 februarie 2012, iar apoi din lipsă de timp pentru deliberare pentru data de 15 februarie 2012 și apoi pentru data de 16 februarie 2012.

CURTEA,

Asupra recursului de față:

Constată că prin **sentința civilă nr. pronunțată de Tribunalul - secția comercială și de contencios administrativ** s-a respins acțiunea formulată de reclamanta SC SA în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice

Pentru a pronunța această soluție prima instanță a reținut următoarele:

Prin Decizia de impunere nr. SA a stabilit în sarcina reclamantei obligația de plată a sumei de lei cu titlu de impozit pe venituri din salarii și asimilate salariilor și a sumei de lei cu titlu de majorări de întârziere. Decizia a fost emisă ca urmare a inspecției fiscale efectuate de pârâta prin organele de inspecție fiscală, finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr.

Împotriva acestor acte, reclamanta a formulat contestație administrativă, cf. art. 205 și urm din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, soluționată de pârâta prin Decizia nr. 531/12.04.2010.

Rezultă din actele dosarului că reclamanta, în perioada 03/11/2005 – 30/06/2009 a acordat avantaje în natură salariaților, constând în suportarea parțială a c/val. biletelor de odihnă și tratament pentru salarii și în acordarea de permise de călătorie pe mijloace de transport, autorizații de călătorie pe calea ferată și permise de călătorie pe calea ferată membrilor de familie ai salariaților. Reclamanta a considerat că aceste avantaje nu trebuie avute la stabilirea impozitului pe salarii, iar pârâta susține contrariul.

Potrivit art. 55 al. 4 lit. a din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal, nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit: a) costul

prestațiilor pentru tratament și odihnă”. Așadar, pentru a fi incidente aceste dispoziții, este necesar ca sumele alocate să fi fost folosite pentru achitarea unor bilete de tratament și odihnă. La solicitarea pârâtei, reclamanta nu a făcut dovada că salariații ar fi beneficiat în mod cumulativ de servicii de odihnă și tratament, ci de servicii de cazare și masă, prestate în cadrul pachetelor de servicii turistice achiziționate. Așadar, nu este îndeplinită condiția prevăzută de art. 55 al. 4 lit. a) sumele alocate nefiind folosite pentru achiziționarea de bilete de odihnă și tratament, ci doar pentru bilete de cazare și masă, respectiv doar bilete de odihnă.

Pe cale de consecință, în mod corect, pentru suma de lei, pârâta a considerat că nu sunt incidente dispozițiile art. 55 al. 4 lit. a din Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, ci dispozițiile art. 55 al. 1 și 2 lit. k din același act normativ și pct. 69 – 73 din norme, potrivit cărora: 69. „avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariați de la terți ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz; 71. avantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri și servicii, precum și sumele acordate pentru distracții și 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 excepții veniturile care sunt expres menționate ca fiind impozabile, în limitele și în condițiile prevăzute la art. 55 al. 4 din Leg. 571/2003 privind Codul Fiscal”.

Și cu privire la sumele reprezentând c/val. autorizațiilor și permiselor de călătorie acordate, soluția pârâtei este corectă. Dispozițiile pe care le-a invocat reclamanta, prevăzute de OG 112/2009, prevăd dreptul salariaților de a beneficia, anual, de autorizații de călătorie, în interes de serviciu și în interes personal pe căile ferate, dar nu stabilesc că sumele reprezentând c/val. acestor autorizații nu ar fi supuse impozitării.

Dispozițiile pct. 70 lit. c și d și ale pct. 74 din HG 44/2004 sunt clare și nu lasă loc la interpretări. Astfel, pct. 70 prevede că: „la stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi: c) abonamentele (...) pentru mijloacele de transport (...), d) permisele de călătorie pe diversele mijloace de transport” iar pct. 74 stabilește că: „veniturile în natură, precum și avantajele în natură primite cu titlu gratuit sunt evaluate la prețul pieței la locul și data avantajului. Avantajele primite cu plata parțială sunt evaluate ca diferență între prețul pieței la locul și data acordării avantajului și suma reprezentând plata parțială”.

În plus, s-a avut în vedere și faptul că, potrivit art. 298 pct. 22 din Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, la data intrării în vigoare a codului, respectiv 01/01/04, a fost abrogat al. 4 al art. 122 din OG 112/1999, care prevedea: „c/val. autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române, emise în mod gratuit, nu constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiază de acestea”. Per a contrario, c/val. autorizațiilor și permiselor de călătorie pe căile ferate române, emise în mod gratuit, constituie venit impozabil pentru persoanele care beneficiază de acestea.

Raportat considerentelor expuse, a fost respinsă acțiunea formulată de reclamantă.

Împotriva acestei sentințe a declarat **recurs reclamanta SC**

SA criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie în temeiul art. 304 Cod procedură civilă. În dezvoltarea motivelor de recurs a arătat că punctul de vedere al organului de inspecție fiscală nu este corect, permisele și autorizațiile de călătorie acordate în mod gratuit angajaților proprii și membrilor de familie sunt venituri neimpozabile, se dau în baza OG nr. 112/1999, de asemenea conform art. 55 alin 4 din Legea nr. 571/2003 nu sunt incluse în venitul pe salariu și nu sunt impozabile ajutoarele ... și costul prestațiilor pentru tratament și odihnă acordate conform contractului de muncă.

La dosar a depus întâmpinare intimată Direcția Generală a Finanțelor Publice solicitând respingerea recursului. Arată că condiția impusă de legiuitor la art. 55 alin 4 din Codul fiscal e cumulativă, sunt venituri scutite de impozit doar în situația decontării împreună

a serviciilor de tratament și odihnă, iar permisele de călătorie sunt avantaje primite de persoana fizică care se impozitează fiind prevăzute expres la art. 55 pct. 70 lit. c și d și pct. 74. Precizează că orice avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă sunt venituri impozabile conform Codului fiscal și HG 44/2004.

Analizând actele și lucrările dosarului, sentința civilă raportat la motivele de recurs invocate Curtea constată că **recursul este fondat**.

Prin decizia de impunere nr. ... întocmită în temeiul Raportului de inspecție fiscală nr. ... s-a stabilit în sarcina reclamantei un impozit pe venituri din salarii suplimentar în sumă de ... lei și majorări de întârziere de ... lei.

S-a arătat că s-au calculat impozite pe permisele și autorizațiile de călătorie acordate angajaților și membrilor de familie și de asemenea pe contravaloarea biletelor reprezentând servicii de cazare și masă decontate angajaților pe perioada concediilor.

Prin Decizia nr. ... privind soluționarea contestației s-a respins contestația formulată de reclamantă împotriva acestor acte administrative.

Curtea reține că art. 55 din Legea nr. 571/2003 definește veniturile din salarii. Alin. 4 din articolul menționat prevede că : „(4)Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile în înțelesul impozitului pe venit:

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

Cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei.

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 de la buget;

a^1) tichetele de creșă acordate potrivit legii;

a^2) tichetele de vacanță, acordate potrivit legii;

b) tichetele de masă și drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare;

c)contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității potrivit repartiției de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității prin cadrul normativ specific domeniului de activitate, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie, suportată de persoana fizică, conform legilor speciale;

d) cazarea și contravaloarea chiriei pentru locuințele puse la dispoziția oficialităților publice, a angajaților consulari și diplomatici care lucrează în afara țării, în conformitate cu legislația în vigoare;

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

f) contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui

abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;

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. Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice;

h) sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interesul serviciului;

i) indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare, precum și indemnizațiile de instalare și mutare acordate, potrivit legilor speciale, personalului din instituțiile publice și celor care își stabilesc domiciliul în localități din zone defavorizate, stabilite potrivit legii, în care își au locul de muncă;

j) sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, conform legii, precum și sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariului mediu net pe economie, primite de personalul civil din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională la încetarea raporturilor de muncă sau de serviciu, ca urmare a nevoilor de reducere și de restructurare, acordate potrivit legii;

k) sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza soldelor lunare nete, acordate personalului militar trecut în rezervă sau al cărui contract încetează ca urmare a nevoilor de reducere și de restructurare, precum și ajutoarele stabilite în raport cu solda lunară netă, acordate acestuia la trecerea în rezervă sau direct în retragere cu drept de pensie sau celor care nu îndeplinesc condițiile de pensie, precum și ajutoare sau plăți compensatorii primite de polițiști aflați în situații similare, al căror quantum se determină în raport cu salariul de bază lunar net, acordate potrivit legislației în materie;

k¹) veniturile din salarii realizate de către persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, la funcția de bază;

l) veniturile din salarii, ca urmare a activității de creare de programe pentru calculator; încadrarea în activitatea de creație de programe pentru calculator se face prin ordin comun al ministrului muncii, solidarității sociale și familiei, al ministrului comunicațiilor și tehnologiei informației și al ministrului finanțelor publice;

m) sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România, care sunt impozabile indiferent de perioada de desfășurare a activității în străinătate;

n) cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajatului legată de activitatea desfășurată de acesta pentru angajator;

o) costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;

p) avantajele sub forma dreptului la stock options plan, la momentul acordării și la momentul exercitării acestora;

r) diferența favorabilă dintre dobânda preferențială stabilită prin negociere și dobânda practică pe piață, pentru credite și depozite.

(5) Avantajele primite în bani și în natură și imputate salariatului în cauză nu se impozitează.”

În speță se pune problema „serviciilor de cazare și masă” decontate angajaților în perioada concediului de odihnă și permisele și autorizațiile de călătorie acordate în mod gratuit angajaților proprii și membrilor de familie în baza OG nr. 112/1999.

Articolul de lege menționat arată că nu sunt impozabile „costul prestațiilor pentru tratament și odihnă”. Organul fiscal a opinat în sensul că pentru a se încadra în textul legal și a fi scutite ar trebui să rezulte din bilet că este de „tratament și odihnă”, iar serviciile de cazare și masă nu ar fi incluse în scutire. Această interpretare a fost însușită și de prima instanță.

Curtea apreciază că prestațiile pentru tratament și odihnă constau în primul rând în serviciile de cazare și masă. Nu se poate concepe un bilet de odihnă sau de tratament și odihnă fără servicii de cazare și masă într-o stațiune. Faptul că acestea au fost facturate separat sau că nu sunt prezentate și facturi de plată a unor servicii medicale nu implică includerea acestora în categoria veniturilor impozabile. Tratamentul poate consta în odihnă și plimbări în aer liber sau în cure de ape minerale de la diverse izvoare din stațiune, sau băi termale etc. neapărat în proceduri medicale plătite.

Curtea constată că interpretarea dată textului de lege de organul fiscal și de prima instanță este restrictivă și nu este în spiritul legii. Nici prin HG nr. 44/2004 nu se aduc precizări suplimentare de natură a schimba înțelesul lămurit al textului de lege în sensul condiționării decontării prestațiilor de odihnă și tratament doar în cazul unor bilete strict denumite în acest mod.

Referitor la impozitarea contravalorii permiselor și autorizațiilor de călătorie acordate angajaților și membrilor de familie se reține că acestea sunt primite în baza unei legi speciale, respectiv a OG nr. 112/1999 republicată.

Potrivit art. 4 din actul normativ menționat „(1) Salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată în unitățile desprinse din Societatea Națională a Căilor Ferate Române înainte de intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 12/1998 privind transportul pe căile ferate române și reorganizarea Societății Naționale a Căilor Ferate Române, aprobată cu modificări prin Legea nr. 89/1999, precum și salariații unităților desprinse din fostul Departament al căilor ferate și din fosta Societate Națională a Căilor Ferate Române, potrivit Hotărârii Guvernului nr. 570/1991 privind modificarea Hotărârii Guvernului nr. 235/1991 și reorganizarea activității transporturilor feroviare beneficiază de maximum 24 de file de permise de călătorie pe căile ferate române, în interes personal, în mod gratuit, pe întreaga perioadă în care unitatea își păstrează profilul de activitate preponderent feroviară.

(2) Salariații societăților comerciale la care Compania Națională de Căi Ferate "C.F.R." - S.A., Societatea Națională de Transport Feroviar de Marfă "C.F.R. Marfă" - S.A., Societatea Națională de Transport Feroviar de Călători "C.F.R. Călători" - S.A. și Societatea Comercială de Transport cu Metroul București "Metrorex" - S.A. sunt acționari majoritari și care la data privatizării societății respective sunt încadrați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată beneficiază anual de 24 de file de permise de călătorie pe căile ferate române, în interes personal, în mod gratuit, pe întreaga perioadă în care unitatea își păstrează profilul de activitate preponderent feroviară.

(3) Membrii de familie ai salariaților prevăzuți la alin. (1) și (2) beneficiază de jumătate din numărul de file de permise de călătorie pe căile ferate române, aferente titularului, în mod gratuit.

(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.”

531/12
Raport
venitu

Preșe
Laura

De asemenea, se reține că potrivit art. 5 din actul normativ invocat „ Salariații încadrați cu contract individual de muncă pe durată determinată la unitățile prevăzute la art. 1 - 4 pot beneficia de bilete de călătorie pe căile ferate române în interes de serviciu, contravaloarea acestora suportându-se în același mod ca și autorizațiile de călătorie.

În speță nu rezultă că s-ar fi efectuat călătorii în scop personal. Este posibil ca o mare parte din călătorii să se fi făcut în interesul serviciului.

Conform alin 5 și 6 din art. 6 „ (5) Călătoriile în interes personal efectuate în baza autorizației de călătorie se declară de către titularul acesteia, pe propria răspundere, în luna respectivă, cu precizarea traseului și a rangului de tren folosit.

(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”.

Art. 55 alin 4 din Codul fiscal anterior citat menționează și el că nu sunt impozabile veniturile prevăzute de aliniatele anterioare (cum e cel indicat de organul fiscal – permisele de călătorie pe orice mijloace de transport folosite în scop personal) dacă sunt primite în baza unor legi speciale. Organul fiscal citează textul de lege parțial. Curtea reține că pentru a fi impozabile veniturile reprezentând contravaloarea permiselor de călătorie pe orice mijloace de transport, aceste permise, autorizații de călătorie trebuie să fie folosite în scop personal și să nu fie prevăzute de legi speciale. Condițiile trebuie să fie întrunite cumulativ.

Într-adevăr orice avantaje primite în legătură cu o activitate dependentă sunt venituri impozabile conform Codului fiscal și HG 44/2004, dar legea prevede și categorii de venituri care nu sunt incluse în veniturile salariale și nu se impozitează în considerarea scopului în care aceste sume sunt acordate angajaților.

Constatând că veniturile menționate nu sunt impozitabile se va anula decizia de impunere emisă de intimată. Dacă nu se datorează impozit pe venituri din salarii suplimentar, firesc nu sunt datorate nici accesoriile calculate la acesta, respectiv majorări de întârziere.

Pentru toate aceste considerente Curtea în baza art. 312 alin 1 și 2 Cod procedură civilă raportat la art. 304 pct. 8 și 9 și art. 304 indice 1 Cod procedură civilă urmează să admită recursul declarat de reclamanta SC [nume] împotriva sentinței civile nr. [nume] pronunțată de Tribunalul [nume] - secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr. [nume] pe care o va modifica în tot în

sensul că, va admite acțiunea formulată de reclamanta SC [nume] SA în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice [nume] și în consecință va anula actele administrativ - fiscale emise de pârâtă, respectiv Decizia nr. [nume] privind soluționarea contestației, Decizia de impunere nr. [nume] și Raportul de inspecție fiscală nr. [nume] în ceea ce privește stabilirea unui impozit pe venituri din salarii suplimentar în sumă de [nume] lei și majorări de întârziere de [nume] lei.

Văzând și prevederile art. 274 Cod procedură civilă

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Admite recursul declarat de reclamanta SC [nume] SA împotriva sentinței civile nr. [nume] pronunțată de Tribunalul [nume] - secția comercială și de contencios administrativ în dosarul nr. [nume] pe care o modifică în tot în sensul că:

Admite acțiunea formulată de reclamanta SC [nume] SA în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice [nume] și în consecință:

Red
Tehr
Jud t

Anulează actele administrativ - fiscale emise de pârâtă, respectiv Decizia nr. [redacted] privind soluționarea contestației, Decizia de impunere nr. [redacted] și Raportul de inspecție fiscală nr. [redacted] în ceea ce privește stabilirea unui impozit pe venituri din salarii suplimentar în sumă de [redacted] lei și majorări de întârziere de [redacted] lei.

Fără cheltuieli de judecată în recurs.

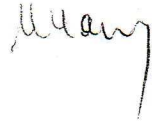
Irevocabilă

Pronunțată în ședință publică azi 16.02.2012.

Președinte

Judecător

Judecător



Grefier



Red. [redacted]
Tehnored [redacted]
Jud fond. [redacted]

ății
t. 1
ciu,

are

aza
una

de
ce

bile
sele
aza
a fi
ace
al și

ituri
ituri
i în

de
tar,

lură
ă să
riva
ială
ot în
SA
ă va
010
l de
din

SA
ecția
ă în

A în