

154 / 2009

00

**ROMÂNIA**

**CURTEA DE APEL ORADEA**

**Secția comercială și de**

**contencios administrativ și fiscal -**

**DOSAR NR. 540/35/CA/2009**

Pe rol fiind pronunțarea asupra acțiunii în contencios administrativ și fiscal formulată de reclamanta SC „[REDACTED]” SRL, cu sediul procedural ales la Cabinet de avocat [REDACTED] din [REDACTED], nr.17, ap.10, jud.Bihor în contradictoriu cu pârâții A.N.A.F. – **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR – SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII și A.N.A.F. – DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR – ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE – SERVICIUL INSPECȚIE FISCALĂ PERSOANE JURIDICE 2**, ambele cu sediul în Oradea, str.D. Cantemir, nr.2 – 4, jud.Bihor, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Se constată că fondul cauzei a fost dezbătut la data de [REDACTED] 2010, când părțile prezente au pus concluzii consemnate în încheierea din aceeași dată, încheiere ce face parte integrantă din prezenta hotărâre și când s-a amânat pronunțarea hotărârii cauzei pentru data de [REDACTED] 2010 pentru [REDACTED] când reclamanta a depus la dosar concluzii scrise, iar apoi s-a amânat pronunțarea hotărârii pentru data de [REDACTED] 2010.

## **CURTEA DE APEL** **deliberând:**

Constată că prin acțiunea în contencios administrativ înregistrată la această instanță la data de [REDACTED] 2009, reclamanta SC „[REDACTED]” SRL a chemat în judecată pârâtele A.N.A.F. – **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR și A.N.A.F. – DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR – ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI ORADEA – SERVICIUL INSPECȚIE FISCALĂ PERSOANE JURIDICE 2**, solicitând anularea Deciziei nr. [REDACTED] 2009, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor.

în motivarea acțiunii, arată reclamația ca prin decizia de împunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, menținută de organul ierarhic superior prin respingerea contestației sale, organul de inspecție fiscală nu admite ca și cheltuială deductibilă cheltuielile cu cazarea acordate salariaților societății.

Consideră nelegală și netemeinică optica de abordare și analizare, a organului de inspecție fiscală, a documentelor înregistrate în contabilitatea sa.

Astfel, arată că în anii 2003, 2004, 2005 și 2006 salariații societății reclamante, încadrați cu contracte individuale de muncă s-au deplasat în Italia pentru prestare de servicii, a căror contravaloare, facturată și încasată în valută, a fost înregistrată și raportată de către societate ca venituri impozabile realizate din servicii prestate. Societatea a înregistrat în evidențele contabile la venituri impozabile realizate din activitatea de exploatare, sumele facturate și încasate, în valută, în echivalent lei. Pentru acești salariați, societatea a plătit în România salarii și a virat la bugetul general consolidat impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente. În anii 2003, 2004, 2005 și 2006 societatea a realizat venituri numai din servicii prestate în Italia, nefiind desfășurată o altă activitate în această perioadă.

În consecință, fără realizarea acestor venituri, societatea nu avea din ce să constituie fondurile din care s-au plătit, în România, atât salariile cât și obligațiile la bugetul general consolidat, aferent acestor salarii.

În conformitate cu prevederile Codului muncii, aprobate prin Legea nr.53/2003, societatea a plătit salariaților cheltuielile de cazare și diurnă la care aceștia au dreptul în condițiile prevăzute de contractul colectiv de muncă aplicabil la nivel de ramură.

Societatea a admis la decontare și a plătit salariaților drepturi de diurnă și cazare prevăzute de H.G. nr.518/1995, pe baza ordinelor de deplasare precum și a celorlalte documente anexate.

Invocarea de către organul de inspecție fiscală a faptului că ordinele de deplasare nu reprezintă documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico – financiare în sensul prevederilor art.6 a Legii contabilității nr.82/1991, arată că este neîntemeiată, deoarece în conformitate cu O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, efectuarea operațiunii economico – financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta.

Cheltuielile cu cazarea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și se încadrează în prevederile Legii nr.571/2003, art.21 alin.1.

Arată că, cheltuielile cu cazarea au fost acordate în mod legal, în limita nivelului legal stabilit pentru instituțiile publice de H.G. nr.518/1995 și sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform Legii nr.571/2003, art.21 alin.3.

Menționează că toate cheltuielile cu cazarea au fost înregistrate în contabilitate pe baza următoarelor documente justificative: ordinele de deplasare(delegație), cod 14 – 5 – 4, întocmite și completate cu conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului: data emiterii, data sosirii și data plecării, țara unde se deplasează, localitatea unde s-a deplasat confirmată prin ștampila societății la care s-a efectuat deplasarea , cheltuiala efectuată, etc., astfel cum sunt prevăzute de Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004; declarație dată pe proprie răspundere de către salariați că nu dețin documente de cazare, conform H.G. nr.518/1995; copie de pe pașaportul fiecărui salariat cu viza de intrare și ieșire din România; permise de sejur obținute pentru fiecare salariat de la autoritățile italiene și decont de cheltuieli.

Consideră că este greșită soluția adoptată de organul de control având ca motivație prevederile Legii nr.571/2003, art.21 alin.4, lit.f, prin care a stabilit că sunt nedeductibile cheltuielile cu cazarea, considerând documentele justificative prezentate ca fiind neconforme.

Pe de altă parte, O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar – contabile prevede cu privire la formularul - ordin de deplasare ca, printre alte destinații, acesta servește ca „dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea”, precum și ca „document justificativ de înregistrare în contabilitate”.

În concluzie, arată că ordinul de deplasare întocmit cu aprobarea conducătorului societății și semnat de fiecare salariat face dovada deplină a efectuării reale a acestor cheltuieli deductibile.

În ceea ce privește calcularea de penalități și majorări retroactiv de organul de control, arată că nu este de acord cu acestea, considerând că această modalitate de calcul reprezintă un abuz.

Astfel, arată reclamanta că dacă prin actul de control i s-au calculat anumite sume de plată la bugetul de stat nu i se puteau calcula în aceeași zi și mai mult decât atât, în mod retroactiv, penalități și majorări pentru fiecare zi de întârziere, considerând greșit modul de calcul, deoarece acestea încep să curgă numai din ziua următoare expirării termenului legal de plată.

Prin întâmpinarea depusă la dosar, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată și menținerea ca legale și temeinice a actelor administrativ fiscale atacate.

În motivarea întâmpinării, se arată că din punct de vedere fiscal, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 potrivit cărora sunt nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, respectiv justificarea sumelor cheltuite în valută reprezentând cazare salariați, coroborate cu art.6 alin.2 din Legea nr.82/191.

În speță sunt incidente și prevederile art.9 alin.3,5, art.12 și art.17 alin.1 din H.G. nr.518/195 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu

caracter temporar, conform căroră regula generală de justificare a sumelor cheltuite în valută, cu excepția diurnei, deci și a cheltuielilor cu cazarea în străinătate în interes de serviciu se face pe bază de documente legale aprobate de conducerea societății (facturi, chitanțe, contracte, etc.), față de care este prevăzută și situația specială în care aceste cheltuieli pot fi justificate pe baza declarațiilor date pe propria răspundere de către salariați, dar numai pentru acele țări în care potrivit practicii existente pe plan local nu se eliberează documente de cazare sau acestea au fost reținute de autorități, situație ce nu se justifică în speța de față.

Decontul de cheltuieli și declarațiile pe proprie răspundere nefiind confirmate de către reprezentanța României în Italia nu pot îndeplini condiția de documente justificative, iar ordinele de deplasare chiar dacă poartă semnătura titularilor nu conțin informațiile minime obligatorii, așa cum prevede în mod expres O.M.F.P. nr.1850/2004, unde se precizează că pentru ordinul de deplasare – delegație (cod 14 – 5 – 4) la pct.5 informațiile obligatorii menționate fac parte din conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului.

Arată că, din punct de vedere contabil justificarea cheltuielilor de cazare efectuate de angajați în perioada delegării și deplasării în altă localitate, în țară și în străinătate, în baza și în condițiile stabilite prin contractul de muncă individual/ colectiv se realizează pe baza ordinului de deplasare, ordin de deplasare în străinătate, decont de cheltuieli, decont de cheltuieli valutare, conform prevederilor O.M.F.P. nr.1850/2004, dar din punct de vedere fiscal cheltuielile cu cazarea efectuate de salariați pe perioada delegării sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil doar în baza documentelor justificative prin care se face dovada efectuării operațiunii, conform prevederilor art.21alin.4 lit.f din Codul fiscal.

În concluzie, arată că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea pierderii fiscale și la recalcularea profitului impozabil pe perioada verificată luând în considerare ca nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile privind cazarea salariaților în străinătate stabilind că reclamanta datorează suma totală de 723.000 lei reprezentând impozit pe profit, majorări și penalități aferente.

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit, arată că acestea au fost calculate conform dispozițiilor legale în vigoare la data respectivă.

În susținerea apărării pârâta depune copie de pe ordinele de deplasare, declarațiile pe proprie răspundere ale salariaților, deconturile de cheltuieli (f.26 – 42).

Prin întâmpinarea depusă la dosar, pârâta Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Oradea a solicitat respingerea acțiunii și menținerea actelor administrativ fiscale atacate, ca legale și temeinice.

În motivarea întâmpinării, se arată că în mod legal s-a recalculat de către organele de inspecție fiscală, profitul impozabil și pierderea fiscală pe perioada verificată luându-se în considerare ca nedeductibile fiscal



cheltuielile cu cazarea salariaților în Italia, stabilindu-se că societatea are de plată impozit pe profit suplimentar în sumă totală de 352.519 lei.

Referitor la majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit, arată că acestea sunt calculate în baza art.119 (1), art.120 (1) și art.121 (1) din Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile Legii nr.210/2005, privind stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare, și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Prin concluziile scrise depuse la dosar de către reclamantă în termenul de pronunțare se reiterează aceleași aspecte arătate prin acțiune.

În cauză s-a dispus efectuarea unei expertize fiscale.

Examinând cauza prin prisma înscrisurilor depuse la dosar și a dispozițiilor legale aplicabile în speță, instanța constată că acțiunea formulată de reclamantă este neîntemeiată.

Prin actele administrativ fiscale în litigiu s-a stabilit în sarcina reclamantei obligația de plată la bugetul de stat a sumei de 723.700 lei reprezentând impozit pe profit, majorări și penalități de întârziere, ca urmare a neacceptării ca deductibile fiscal a cheltuielilor privind cazarea în străinătate a salariaților pentru anii 2003 – 2006, apreciindu-se de către organul fiscal că nu s-au prezentat documente justificative în acest sens.

Documentele depuse de către reclamantă în vederea justificării acestor cheltuieli sunt ordinele de deplasare și deconturile de cheltuieli pentru deplasări externe nr.13/12 septembrie 2004, nr.5/1 august 2005 și nr.1/1 iunie 2006 pentru salariații Alban, Alban, Alban, Alban și Alban și declarațiile pe proprie răspundere ale acestora.

În drept sunt aplicabile dispozițiile art.9 alin.7 lit.j din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.9 alin.3-5, art.12 din H.G. nr.518/1995.

Conform acestor prevederi legale justificarea sumelor cheltuite în valută, cu excepția diurnei, și a cheltuielilor cu cazarea în străinătate în interes de serviciu se face pe bază de documente legale sau pe baza declarațiilor date pe propria răspundere de către salariați pentru țările în care, potrivit practicii existente pe plan local, nu se eliberează documente sau acestea sunt reținute de către autorități, situație care nu este aplicabilă în speță.

Înscrisurile depuse de către reclamantă nu cuprind informații privind scopul și destinația concretă a deplasării, nu este înscrisă localitatea unde au fost cazați salariații, ci numai țara – Italia, necuprinzând astfel conținutul minimal obligatoriu de informații prevăzut de Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile.

Ordinele de deplasare au aplicată doar ștampila partenerului italian cu sediul acestuia și nicidecum locul unde au fost cazați salariații. Nici din

deconturile de cheltuieli nu rezultă locul de cazare și contravaloarea acestei cazări. Nu rezultă documentele care au stat la baza achitării cheltuielilor de cazare de către reclamantă, iar în lipsa acestor documente nu se poate justifica modul în care a stabilit reclamanta sumele la care erau îndreptățiți angajații pentru cazare.

De altfel și expertul a arătat în raportul de expertiză că în documentele prezentate de salariați la întoarcerea din deplasare nu sunt defalcate distinct sumele pentru cazare și diurnă, ci este trecut numărul de zile de deplasare înmulțit cu cuantumul diurnei și al cazării.

Mai mult, reclamanta nu a făcut dovada faptului că în Italia nu se eliberează, potrivit practicii locale, documente justificative sau că aceste documente au fost reținute de autoritățile acestui stat.

Chiar dacă s-ar avea în vedere declarațiile pe proprie răspundere ale salariaților, acestea nu pot fi considerate documente justificative pentru cheltuielile cu cazarea, deoarece nu cuprind nici o mențiune cu privire la cuantumul cheltuielilor de cazare.

Dispozițiile art.12 alin.3 din H.G. nr.518/1995 prevăd și în această situație că în țările în care România are reprezentanțe, declarația pe proprie răspundere se confirmă de aceste reprezentanțe, dacă pentru obținerea acestei confirmări nu sunt necesare cheltuieli de deplasare.

Declarațiile pe proprie răspundere ale angajaților reclamantei nu sunt confirmate de reprezentanța României în Italia, iar reclamanta nu a făcut dovada că pentru obținerea acestei confirmări erau necesare cheltuieli de deplasare.

Prin urmare, cheltuielile cu cazarea menționate în deconturile de cheltuieli nu sunt justificate și în consecință nu se pot justifica nici cheltuielile cu diurna, situație în care înscrisurile avute în vedere de organul fiscal nu sunt documente justificative în sensul prevăzut de dispozițiile legal – fiscale.

Expertul fiscal arată în raportul întocmit că organul fiscal a respectat dispozițiile art.21 din Codul fiscal, în ceea ce privește stabilirea cheltuielilor deductibile și a celor nedeductibile.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de                      lei și penalități de întârziere în sumă de                      4 lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, acestea au fost calculate în baza prevederilor O.G. nr.92/2003 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere, calculate pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, iar penalitățile de întârziere reprezintă 0,5% pentru fiecare lună sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de 1 a lunii următoare scadenței acestora, cotă procentuală în vigoare până la 15 iulie 2005 și 0,6% pe lună pentru perioada 15 iulie – 31 decembrie 2005.



Organul de control a avut în vedere termenul legal de plată a impozitului aferent<sup>te</sup> fiecărui an verificat, acesta fiind termenul de scadență de la care s-au perceput penalități și majorări.

Pentru aceste considerente, în baza art.18 din Legea contenciosului administrativ va fi respinsă ca neîntemeiată acțiunea și păstrate în totalitate actele administrativ fiscale în litigiu.

Față de neachitarea de către reclamantă a diferenței de onorariu pentru expertiză, instanța o va obliga la plata diferenței de onorar a expertului Domnia Răzvan în sumă de 5.000 lei.

Fără cheltuieli de judecată.

RESPINGE ca neîntemeiată acțiunea formulată de reclamanta SC „~~ALFA FOCUS~~ SRL, cu sediul în Oradea, str. Partenie Cosma, nr.4, ap.2, jud. Bihor în contradictoriu cu pârâții A.N.A.F. – DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR și A.N.A.F. – DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR – ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE A MUNICIPIULUI ORADEA – SERVICIUL INSPECȚIE FISCALĂ PERSOANE JURIDICE 2, ambele cu sediul în Oradea, str. D. Cantemir, nr.2 – 4, jud. Bihor.

Obligă reclamanta la plata diferenței de onorar a expertului ~~Vasile~~ Răzvan Lucian în sumă de 5.000 lei. ✓

Fără cheltuieli de judecată.

Cu recurs în 15 zile de la comunicare.

Pronunțată în ședința publică din 2 iunie 2010.

PREȘEDINTE,

GREFIER,

JJ, 2  
Dobai Florina

JJ, Dobai Florina

SCU S.

F. - 5 ex.

*[Handwritten signature]*



*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*