



DECIZIA nr. 143 din 2012

privind soluționarea contestației formulate de

Î.I. X,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr. .../2012, asupra contestației formulate de **Î.I. X**, – CUI ..., cu sediul în ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../2012, emisă Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată în **suma totală de xx.xxx lei**, reprezentând:

- xx.xxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar;
- x.xxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x.xxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 209 (1) și art. 207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Î.I. X, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../2012, solicită anularea actelor contestate, invocând următoarele motive:

Inspectorii fiscali au reținut că subscrisa întreprindere a dedus cheltuielile cu diurna în valoare de xx.xxx lei pentru anul 2009, xx.xxx lei pentru anul 2010 și xx.xxx lei pentru anul 2011 „pe motiv că în contractul de prestări servicii este stipulat expres ca diurna și cazarea sunt cuprinse în prețul prestațiilor de 35 €/zi suportate de beneficiarul prestațiilor, pe de altă parte pentru cheltuieli nu poate prezenta documente justificative întocmite”.

Societatea consideră că stabilirea în mod suplimentar a sumei de xx.xxx lei cu titlu de impozit pe venit în sarcina întreprinderii subscrise s-a făcut în mod nelegal în urma interpretării greșite a prevederilor Contractului de prestări servicii nr. .../2008 respectiv prevederilor art. 48 alin. 4 și 7 din Legea nr. 571/2003.

Mai arată că la rubrica „Motive de fapt” din decizia atacată, descrierea motivelor nu are nici o logică juridică, nu poate fi înțeleasă și conține o contradicție. Totodată susține că a dedus aceste cheltuieli pentru motivul că ele au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate de Î.I. X în scopul realizării venitului”.

Obiectul contractului nr. .../2008 încheiat între Î.I. Y, în calitate de beneficiar și Î.I. X, în calitate de prestator, îl constituie furnizarea de servicii de către prestator, adică să efectueze transporturi de mărfuri conform comenzilor beneficiarului cu mijloace de transport puse la dispoziție de către beneficiar. Serviciile au fost facturate la finele fiecărei luni, suma de 35 € înmulțită cu numărul zilelor lucrate. Având în vedere că conducătorul auto s-a deplasat de la sediul întreprinderii subscrise la locul de destinație (peste granițele țării), a dedus cheltuielile cu diurnă pentru perioada ce a depășit 12 ore pe zi, înregistrând în mod regulamentar la registrul jurnal de încasări și plăți conform ordinilor de deplasare în străinătate.

Contestatarul invocă art. 21 alin. 3 lit. b din Legea 571/2003 textul de lege care permite agenților economice deductibilitatea limitată a cheltuielilor privind indemnizația de deplasare și afirmă că toate cheltuielile în speță au fost efectuate în scopul realizării veniturilor.

Contestatarul arată că dacă ar fi de acord cu constatarea organului fiscal că în prețul convenit de Contractul de prestări servicii nr. .../2008 este inclusă cheltuielile de indemnizație de deplasare, a căror valoare se situează între 32 și 35 €/zi, aceasta ar însemna că el ar trebui să presteze serviciile cu titlu gratuit, ceea ce evident ar contravine scopului pentru care a fost înființată întreprinderea individuală.

Referitor la constatarea inspectorilor fiscali privind necompletarea ordinilor de deplasare conform prevederilor legale în vigoare, contestatarul precizează că ordinele de deplasare în străinătate conțin toate acele date care sunt necesare în vederea deducerii cheltuielilor din punct de vedere fiscal.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../2012, organele de inspecție fiscală din

cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice au constatat următoarele:

Perioada verificată 01.01.2009 – 31.12.2011

Organul de inspecție fiscală a constatat că Î.I. X în perioada 2009-2011 a înregistrat cheltuieli totale în valoare de xxx.xxx lei, din care x.xxx reprezentând contribuțiile obligatorii și xxx.xxx lei cheltuieli cu diurnă.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit, că nu se justifică legal deducerea cheltuielilor cu diurnă, pe motivul, că în Contractul de prestări servicii nr. .../2008 este stipulat expres că diurna și cazarea sunt cuprinse în prețul prestațiilor de 35 €/zi suportate de beneficiarul prestațiilor, pe de altă parte ordinele de deplasări nu sunt completate corect (ziua și ora plecării, ziua și ora sosirii, viza vămii la ieșirea și la intrarea în țară, data depunerii decontului) și nu sunt anexate documente care să atestă plata efectivă a acestor cheltuieli, astfel nu se consideră documente justificative legal întocmite.

În concluzie, în urma inspecției fiscale s-a stabilit că prin deducerea cheltuielilor nedeductibile a fost diminuată baza impozabilă, implicit impozitul pe venit, ca urmare s-a stabilit suplimentar impozit pe venit în sumă de xx.xxx lei și s-au calculat majorări, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de x.xxx lei, pentru care s-a emis decizie de impunere nr. .../2012.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatarul și organele de inspecție fiscală, se reține:

Cauza supusă soluționării este ca Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, să se pronunțe asupra legalității stabilirii obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont în totalitate de prevederile legale cu privire la deductibilitatea cheltuielilor de deplasare.

În fapt, Î.I. X a înregistrat în perioada 2009-2011 cheltuieli cu diurnă în sumă totală de xxx.xxx lei, ca și cheltuieli deductibile aferente activității de transport mărfuri cu mijloace de transport puse la dispoziție de beneficiar, cu precădere cu destinația Bulgaria, Ungaria și Germania.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de deplasare în străinătate pe baza contractului de prestări servicii nr. .../2008 și nu sunt deductibile fiscal întrucât în contract este stipulat expres că diurna și cazarea sunt cuprinse în prețul prestațiilor de 35 €/zi suportate de beneficiarul prestațiilor iar ordinele de deplasări întocmite de contribuabil nu sunt completate corect și nu sunt anexate documente care să

ateste plata efectivă a acestor cheltuieli, ca urmare nu sunt documente justificative legal întocmite.

Prin contestația formulată, Î.I. X susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării veniturilor, adică în scopul încasării prețului convenit de părțile contractului, au fost înregistrate în mod regulamentar în registrul jurnal de încasări și plăți, iar plata acestor sume către X s-a realizat cu ocazia efectuării fiecărui transport, așa cum rezultă din documentele justificative – Ordin de deplasare în străinătate – aflate în contabilitatea întreprinderii individuale.

În drept, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă sunt reglementate de prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

„(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, [...]”,

iar alin. 4 stabilește condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

„(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; [...]”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în explicitarea prevederilor art. 48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Totodată, conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată **se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

(2) **Documentele justificative** care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada necesității și realității operațiunii.

Primul aspect pentru care organul de inspecție nu a acceptat la deducere cheltuielile de deplasare a fost că în contractul de prestări servicii, încheiat între Î.I. Y și Î.I. X la cap. V privind prețurile și condiții de plată, este stipulat prețul de 35 €/zi lucrute „care cuprinde și valoarea drepturilor convenite prestatorului trimis în străinătate în vederea executării celor stipulate în prezentul contract, adică valoarea diurnei și cazarea.”

Referitor la acest aspect sunt aplicabile prevederile art. 48 (5) lit. c din Codul fiscal, care reglementează deductibilitatea limitată a cheltuielilor de deplasare, astfel: „(5) **Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:**

c) suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

Din analizarea documentelor aflate în dosarul cauzei, s-a reținut că contribuabilul cu ocazia deplasării în străinătate (transporturi internaționale) a decontat o diurnă de 32/35 €/zi, adică mult sub limita permisă de lege, adică de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

Un alt aspect pentru care organul de inspecție nu a acceptat la deducere cheltuielile de deplasare a fost că ordinele de deplasări întocmite de contribuabil nu sunt completate corect (ziua și ora plecării, ziua și ora sosirii, viza vămii la ieșirea și la intrarea în țară, data depunerii contului) și nu sunt anexate documente care să ateste plata efectivă a acestor cheltuieli.

Referitor la calitatea documentului justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, art.1 și 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile stipulează:

„1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, [...];
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare. [...]

De asemenea, conform precizărilor cuprinse în anexa nr. 2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, se stabilesc la pct. 47 - 49 formularele pentru “*Ordin de deplasare (delegație) în străinătate (transporturi internaționale)*” și “*Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe)*”, astfel:

„ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE) ÎN STRĂINĂTATE (transporturi internaționale - Cod 14-5-4/a)

1. Servește ca:

- *dispoziție către conducătorii auto să efectueze transporturi în străinătate cu autovehiculele unității;*
- document de stabilire a avansului în valută, pentru deplasările conducătorilor auto care urmează să efectueze transporturi în străinătate, pe baza căruia aceștia ridică avansul de la casierie;
- document pentru justificarea valutei ridicate de la casierie, precum și a valutei aduse la înapoiere în țară;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (în valută) și în contabilitate.

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția titularului de avans; destinația; marca și numărul autovehiculului; scopul deplasării; locul de încărcare; locul de descărcare;
- *detalierea elementelor de avans în lei și în valută;*
- *numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;*
- *semnături: conducătorul unității; șeful de compartiment; controlul financiar preventiv, după caz; titularul de avans.”*

„DECONT DE CHELTUIELI (pentru deplasări externe - Cod 14-5-5)

1. Servește ca:

- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate (în valută și în lei), cu ocazia deplasării în străinătate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (în valută) și în contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar de către titularul de avans pentru justificarea cheltuielilor efectuate pe întreaga durată a deplasării.”

Din documentele aflate în dosarul cauzei, respectiv xerocopia a 3 ordine de deplasare în străinătate, dar depuse numai pentru exemplificare (dosarul nu conține toate delegațiile în cauză), se rezultă, că cheltuielile de deplasare în străinătate (Bulgaria, Ungaria, Germania) au fost înregistrate pe baza formularului „ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE) ÎN STRĂINĂTATE (transporturi internaționale - Cod 14-5-4/a)” întocmite pe numele lui X, conținând elementele obligatoriu de informații al formularului prevăzut de O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, precum funcția titularului de avans, destinația, marca și numărul autovehiculului, scopul deplasării, locul de încărcare, locul de descărcare, valoarea diurnei/zi înmulțită cu numărul zilelor petrecute în străinătate, **care reprezintă documentul justificativ pentru decontarea cheltuielilor de deplasare.**

Având în vedere că în dosarul cauzei se află numai câteva exemplare cu documentele de decontare a cheltuielilor de deplasare și ca organele fiscale nu au acceptat nici o decontare a cheltuielilor de deplasare pe perioada verificată (nu s-a putut identifica pe cazuri, inspecția fiscală nu a anexat o situație cu acestea), astfel nici organul de soluționare a contestației nu poate să se stabilească situația de fapt, din totalul ordinelor de deplasare câte

sunt care nu conțin elementele privind conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului, astfel nici nu poate să se pronunțe asupra legalității determinării venitului impozabil, ca urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr. F-HR .../2012, pentru suma totală de **xx.xxx lei**, reprezentând xx.xxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar, x.xxx lei majorări de întârziere și x.xxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze cheltuielile de deplasare și dacă la baza înregistrării acestora au stat documente justificative arătate în cuprinsul prezentei decizii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2012 pentru **suma totală de xx.xxx lei**, reprezentând:

- xx.xxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar;
- x.xxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x.xxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, **să reanalizeze situația de fapt** pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,