**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL MARAMURES
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR**

Decizia nr.83 din 17.01.2005

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal prin adresa din 16.11.2004 asupra contestatiei depuse de SC X SRL impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere din 18.10.2004 de catre organele de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal privind virarea la bugetul statului a sumei reprezentand:

- impozit pe profit;
- dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in temeiul Legii nr.174/2004.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.174 si art.178 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea acesteia si anulara masurilor stabilite la Cap. III pct.4.1 privind impozitul pe profit din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 14.10.2004, motivand urmatoarele:

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de control au retinut in mod eronat o alta incadrare juridica decat cea care reflecta starea de fapt, respectiv Hotararea Guvernului nr.543/1995, care se aplica personalului institutiilor publice si regiilor autonome pentru perioada detasarii si delegarii in alta localitate precum si in cadrul deplasarii in interes de serviciu in cadrul aceleiasi localitati.

Contestatoarea considera ca ii sunt aplicabile prevederile art. 5 lit. A a) din Hotararea Guvernului nr.518/1995, conform carora personalul trimis in strainatate beneficiaza de o indemnizatie zilnica in valuta, denumita diurna, care pentru Ungaria este stabilita la un plafon de 32 USD, plafon care nu a fost depasit.

Mai mult, conform aceleiasi hotarari, personalul trimis in strainatate beneficiaza, pe langa diurna zilnica in valuta stabilita diferentiat pe categorii pentru fiecare tara si de salariul stabilit conform contractului de munca, deci cele doua drepturi banesti sunt acordate cumulativ.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 14.10.2004, organele de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal au constatat urmatoarele:

Societatea supusa inspectiei fiscale are ca obiect de activitate "Fabricarea de elemente de dulgherie si tamplarie pentru constructii, prestari servicii" cod CAEN 2030.

Conform procesului verbal de control din 17.10.2003, societatea inregistreaza la 31.12.2002 pierdere fiscala.

La data de 31.12.2003 unitatea verificata inregistreaza conform declaratiei din 03.04.2004 privind impozitul pe profit pierdere fiscala datorata cheltuielilor mari cu personalul, materiile prime si materialele consumabile.

Cu privire la modul de determinare, evidentiere si virare a impozitului pe profit aferent trimestrului I 2004, s-au constatat urmatoarele:

- conform contractului de prestari servicii reprezentand lucrari de exploatare miniera, inregistrat la societate in 16.01.1997 incheiat intre Y din Ungaria si SC X SRL, art.3.2, "partea ungara suporta cheltuielile de cazare, alimentatie, transport, aprovizionare aferente sederii muncitorilor in Ungaria", fapt care s-a si realizat pana la 31.12.2003.

- incepand cu luna februarie 2004, cheltuielile cu diurna au fost suportate de catre SC X SRL, precum si cheltuielile cu cazarea personalului, daca acesta este cazat la persoane private din localitatea Z, conform actului aditional al contractului din 05.02.2004.

Desi societatea realizeaza profit pe trimestrul I. 2004 aceasta nu calculeaza impozit pe profit deoarece in anul 2002 si 2003 realizat pierdere fiscala.

Potrivit art. 21 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indemnizatia de deplasare acordata salariatilor pentru deplasari in Romania si in strainatate este limitata la nivelul stabilit pentru institutiile publice in cazul in care contribuabilul realizeaza pierderi.

Din verificarile efectuate a rezultat ca, in trimestrul I 2004 societatea a inregistrat o suma pe cheltuieli de exploatare, ca urmare a acordarii diurnei in valuta, conform Hotararii Guvernului nr.518/1995 si nu suma rezultata ca urmare a diurnei calculate la nivelul institutiilor publice.

In concluzie, in trimestrul I 2004 societatea nu putea deduce cheltuielile cu diurna, fapt pentru care s-a calculat la data de 31.03.2004 profit impozabil si impozitul pe profit datorat.

La data de 30.06.2004 societatea nu calculeaza impozit pe profit pe motivul nerecuperarii pierderii fiscale din anii precedenti.

Avand in vedere cele constatate, organele de control au calculat in sarcina societatii impozit pe profit suplimentar la data de 30.06.2004, dar intrucat la data de 31.12.2003 societatea avea achitat in plus impozit pe profit, rezulta ca societatea are de achitat o suma mai mica, iar in temeiul art.109 alin.(1) si art.114 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

III. Luand in considerare constatarile organelor de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de catre contestatoare si organele de control, s-au retinut urmatoarele:

Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca societatii SC X SRL ii sunt aplicabile prevederile Hotararii Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, modificata prin Hotararea Guvernului nr. 436/2002 si implicit daca datoreaza suma reprezentand impozit pe profit, cu dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

In fapt, SC X SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului si are ca obiect de activitate "Fabricarea de elemente de dulgherie si tamplarie pentru constructii, prestari servicii" cod CAEN 2030.

SC X SRL incheie contractul de prestari servicii din 16.01.1997 cu Y Ungaria, avand ca obiect asigurarea de muncitori cu calificarea de miner, pentru efectuarea lucrarilor de deservire a minei si de transport in subteran. Pentru lucrarile prestate, beneficiarul vireaza o suma de USD/ora/om pentru acoperirea drepturilor banesti ale minerilor in Romania. Societatea din Ungaria urma sa suporte cheltuielile de cazare, alimentatie, transport si aprovizionare, aferente sederii muncitorilor in Ungaria.

Incepand cu luna februarie 2004, SC X SRL suporta cheltuielile cu cazarea muncitorilor, daca acestia sunt cazati la persoane private din localitatea Z, conform actului aditional al contractului din 05.02.2004.

Tot incepand cu luna februarie 2004, sunt suportate de catre SC X SRL si cheltuielile cu diurna.

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 14.10.2004, organele de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal au constatat ca desi societatea realizeaza profit pe trimestrul I 2004, aceasta nu calculeaza impozit pe profit deoarece in anul 2002 si anul 2003 a realizat o pierdere fiscala.

De asemenea, organele de control au mai constatat ca in trimestrul I 2004 societatea a inregistrat pe cheltuieli de exploatare o suma ca urmare a acordarii diurnei in valuta (USD), conform Hotararii Guvernului nr. 518/10.07.1995 si nu suma rezultata ca urmare a diurnei calculate la nivelul institutiilor publice. Astfel, in trimestrul I 2004 societatea nu avea dreptul sa deduca cheltuielile cu diurna.

Conform raportului de inspectie fiscala, incepand cu trimestrul III 2004, unitatea poate acorda diurna in valuta.

Pentru realizarea sarcinilor care ii reveneau prin contractul de prestari servicii din 1997, SC X SRL, in calitate de comisionar, a angajat muncitori cu meseria de miner, din diferite zone ale tarii, incheindu-le contracte individuale de munca, cu salariul minim pe economie si pe care i-a trimis in delegatie in Ungaria, acordandu-le diurna in valuta in baza Hotararii Guvernului nr. 518/1995.

Calitatea de angajati a persoanelor in cauza rezulta din contractele de munca pe care acestea le-au incheiat cu SC X SRL. Acestia nu au prestat nici o munca la aceasta societate, dupa incheierea contractelor de munca fiind trimisi in delegatie in strainatate pentru a presta activitatile la societatea cu care contestatoarea a incheiat contractul de prestari servicii.

In drept, art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii prevede:

"Delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari sau sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca."

Art. 44 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 precizeaza:

"(1) Delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile si se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile."

Luand in considerare prevederile legale citate se retine ca delegarea reprezinta exercitarea temporara a atributiilor de serviciu in afara locului de munca. Avand in vedere ca muncitorii au fost trimisi de catre SC X SRL la lucru in Ungaria pe o perioada mai mare de 120 de zile, in cazul de fata nu pot fi aplicate prevederile Legii nr. 518/1995 referitoare la diurna.

De asemenea, art. 1 din Legea nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor masuri cu caracter temporar, modificata prin Hotararea Guvernului nr. 436/2002 precizeaza:

"Prevederile prezentei hotarari se aplica personalului trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar reprezentand:

a) vizite oficiale, tratative (negocieri), consultari, incheieri de conventii, acorduri si alte asemenea intelegeri;

b) participari la targuri si expozitii, prospectarea pietei, actiuni de cooperare economica si tehnico-stiintifica, contractari si alte actiuni care decurg din executarea contractelor de comert exterior;

c) documentare, schimb de experienta;

d) cursuri si strategii de practica si specializare sau perfectionare(...)

e) participari la congrese, conferinte, simpozioane, seminarii, colocvii(...)

f) primiri de titluri, grade profesionale, distinctii si premii conferite pentru realizari stiintifice, culturale, artistice sau sportive;

g) desfasurarea unei activitati stiintifice, culturale, artistice sau sportive(...)

h) control si indrumare la misiuni diplomatice, oficii consulare si alte asemenea reprezentante straine;

i) executari de lucrari de constructii, reparatii si amenajari la imobilele misiunilor diplomatice, oficiilor consulare si ale celorlalte forme de reprezentare in strainatate, precum si aducerea pe roti a mijloacelor auto apartinand acestor reprezentante;

j) asigurarea protectiei demnitarilor romani pe timpul cat acestia se deplaseaza in strainatate de catre personalul specializat din cadrul Serviciului de Protectie si Paza."

In temeiul prevederilor legale citate s-a retinut ca SC X SRL a acordat in mod eronat diurna personalului angajat cu contract de munca in Romania, in meseria de miner, pentru a fi trimis la munca in minele din Ungaria, conform contractului de prestari servicii din 16.01.1997, deoarece prevederile acestei hotarari se aplica personalului trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar anume prevazute, cazul in speta neincadrandu-se in aceste prevederi. Atat contestatoarea cat si organele de control au considerat in mod gresit aceste venituri realizate in Ungaria ca fiind diurna. Societatea s-a folosit de diurna acordata personalului trimis in strainatate pentru a plati contravaloarea muncii prestate de acestia.

Art. 56 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

"(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporara de munca."

Se retine astfel ca veniturile realizate de angajatii firmei SC X SRL in Ungaria sunt venituri de natura salariala, pentru care datoreaza impozit.

Organele de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal X au stabilit in mod gresit ca SC X SRL are dreptul la acordarea diurnei calculate la nivelul institutiilor publice in trimestrul I 2004 precum si ca incepand cu trimestrul III 2004 poate acorda diurna in valuta, conform Legii nr. 518/1995, motiv pentru care raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 14.10.2004 urmeaza sa fie desfiintat iar Decizia de impunere nr. 5544/18.10.2004 urmeaza sa fie anulata.

Fata de cele precizate si luand in considerare prevederile art. 185 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in temeiul Legii nr. 174/2004 care prevede:

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ fiscal, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare", precum si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, care precizeaza:

"In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat", raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 14.10.2004 urmeaza sa fie desfiintat iar Decizia de impunere din 18.10.2004 urmeaza sa fie anulata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 185 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in temeiul Legii nr. 174/2004, se

DECIDE

Desfiintarea raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 14.10.2004 si anulara Deciziei de impunere din 18.10.2004, urmand ca alte persoane decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala contestat sa procedeze la o noua verificare care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.