

Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 259/.....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **P.F.A. ...**, prin contestația înregistrată sub nr. .../28.03.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr./07.03.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../07.03.2011, comunicate petentului la data de 15.03.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe venitul net anual impozabil;
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul net anual impozabil;
- lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul net anual impozabil.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../28.03.2011, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../07.03.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, invocând următoarele:

- potrivit art. 48 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, sunt cheltuieli 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”;
- având în vedere prevederile art. 9 alin. (3) din H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în

străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar care precizează că „(3) În situația în care cazarea nu poate fi asigurată la unități hoteliere sau altele asemenea, personalul poate să închirieze și locuințe, însă cu plata unei sume în limita a 75% din plafonul de cazare.” și întrucât plafonul de cazare pentru Ungaria este de 150 EUR/noapte, rezultă o limită de 112,5 EUR/noapte pentru închirierea de apartamente;

- art. 12 alin. (3) din H.G. nr. 518/1995 prevede: “(3) În situația în care în unele țări, potrivit practicii existente pe plan local, nu se eliberează documente sau acestea sunt reținute de către autorități, sumele cheltuite se justifică pe bază de declarație dată pe propria răspundere. În țările în care România are reprezentanțe, declarația se confirmă de către aceste reprezentanțe, dacă pentru obținerea acestei confirmări nu sunt necesare cheltuieli de deplasare.”;

- la art. 28 din H.G. nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, se precizează: „În situația în care personalul aflat în delegare nu se cazează în condițiile prevăzute la art. 26, cheltuielile de cazare se compensează prin plata, pentru fiecare noapte, a sumei de 30 lei.”;

- prin natura obiectului de activitate al P.F.A. și pentru realizarea de venituri sunt indispensabile deplasările în străinătate;

- aceste deplasări au fost realizate în baza contractului de colaborare încheiat cu firma din Budapesta, contract care a fost prezentat organului fiscal. Veridicitatea acestor deplasări, atât în ceea ce privește durata acestora cât și obiectul deplasării sunt dovedite prin delegațiile confirmate de către partea contractantă cât și prin rapoartele de activitate încheiate după fiecare lucrare finalizată, rapoarte care au fost prezentate organelor de control;

- cheltuielile efectuate sunt justificate prin documente, incluzând declarația pe proprie răspundere, dată potrivit H.G. nr.518/1995, acolo unde este cazul;

- în deplasările efectuate a încercat reducerea cheltuielilor pentru a avea un venit cât mai mare;

- având în vedere actele normative menționate în cuprinsul contestației, pentru asigurarea cazării, soluția cea mai avantajoasă din punct de vedere financiar este închirierea unui apartament de la persoane fizice, astfel fiind diminuate considerabil cheltuielile de cazare, “acestea fiind mult inferioare prețurilor practicate de unitățile hoteliere și de asemenea, mult sub limita stabilită de HG 51/1995 art. 9 punctul 3. Vă rog să observați că prețurile practicate de unitățile hoteliere sunt cuprinse între 79-120 Euro/noapte. Prin această reducere a cheltuielilor am reușit să obțin un venit net maxim, după care mi-am plătit toate obligațiile fiscale.”;

- organul de control nu ia în considerare posibilitatea legală, prevăzută de art. 9 alin. (3) și art. 12 alin. (3) din H.G. nr. 518/1995, de a înregistra cheltuielile de cazare, în baza declarației pe proprie răspundere, ca și cheltuieli deductibile;

- o persoană aflată în deplasare, atât în țară cât și în străinătate, pe un termen mai lung de 24 de ore, este nevoită să suporte cheltuieli de cazare;

- “în urma creșterii numărului de deplasări am reușit creșterea venitului brut realizat din relația cu firma din Budapesta de la lei în anul 2007 la lei în anul 2009, iar venitul net anual a crescut de la lei în anul 2007 la lei în anul 2009”.

B) Urmare a verificării efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P.Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală la **P.F.A. din Tg. Mureș**, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../07.03.2011 și Decizia de impunere nr. /07.03.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, în care sunt redată următoarele constatări:

În perioada 2007 – 2009 unitatea a depus la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș declarațiile speciale privind veniturile realizate din activități independente, conform prevederilor legale în vigoare.

Din verificarea modului de înregistrare a cheltuielilor a rezultat faptul că a fost înregistrată în contabilitate și cuprinsă în declarațiile anuale la categoria cheltuielilor deductibile suma totală de lei (..... lei în anul 2007 + lei în anul 2008 + lei în anul 2009) reprezentând cheltuieli cu cazarea în țară și în străinătate pentru care, la solicitarea organelor de control, contribuabilul nu a putut prezenta documente justificative din care să rezulte contravaloarea cheltuielilor efectuate.

În consecință, la control s-a reținut că unitatea nu a respectat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care s-a procedat la recalcularea cheltuielilor deductibile ale unității și a venitului net impozabil, astfel:

- în anul 2007, cheltuielile deductibile recalculat sunt în cuantum de lei (..... lei reprezentând cheltuieli evidențiate de contribuabil ca și deductibile – lei reprezentând cheltuieli stabilite la control ca nedeductibile), iar venitul net impozabil în cuantum de ... lei (... lei reprezentând venitul brut evidențiat – lei reprezentând cheltuieli deductibile totale);

- în anul 2008, cheltuielile deductibile recalculat sunt în cuantum de ... lei (... lei reprezentând cheltuieli evidențiate de contribuabil ca și deductibile – .. lei reprezentând cheltuieli stabilite la control ca nedeductibile), iar venitul net impozabil în cuantum de lei (..... lei

reprezentând venitul brut evidențiat – lei reprezentând cheltuieli deductibile totale);

- în anul 2009, cheltuielile deductibile recalulate sunt în cuantum de ... lei (... lei reprezentând cheltuieli evidențiate de contribuabil ca și deductibile – lei reprezentând cheltuieli stabilite la control ca nedeductibile), iar venitul net impozabil în cuantum de lei (..... lei reprezentând venitul brut evidențiat – lei reprezentând cheltuieli deductibile totale).

Totodată, organele de control au procedat la recalcularea impozitului pe venit datorat de P.F.A., rezultând o diferență de impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei (..... lei aferent anului 2007 + lei aferent anului 2008 + lei aferent anului 2009).

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar în suma de mai sus, în sarcina unității au fost calculate obligații fiscale accesorii, în sumă totală de lei (... lei aferente impozitului stabilit suplimentar pentru anul 2007 + lei aferente impozitului stabilit suplimentar pentru anul 2008 + lei aferente impozitului stabilit suplimentar pentru anul 2009), modul de calcul al acestora fiind prezentat în Anexa nr. 6 la actul de control atacat.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Obiectul de activitate al P.F.A. este furnizarea de servicii informatice.

Urmare a inspecției fiscale efectuate la P.F.A., care a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere, declarare și plată a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului, organele de control ale D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr./07.03.2011 și Decizia de impunere nr./07.03.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, în cuprinsul cărora au redat faptul că a fost înregistrată în contabilitate și cuprinsă în declarațiile anuale la categoria cheltuielilor deductibile suma totală de lei (... lei în anul 2007 + ... lei în anul 2008 + lei în anul 2009) reprezentând cheltuieli cu cazarea în țară și în străinătate pentru care, la solicitarea organelor de control, contribuabilul nu a putut prezenta documente justificative din care să rezulte contravaloarea cheltuielilor efectuate.

În fapt, în perioada 2007 – 2009 contribuabilul supus verificării a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu cazarea în sumă totală de ... lei.

Organele de control au consemnat faptul că dl. nu a putut prezenta cu ocazia verificării documentele justificative din care să rezulte contravaloarea cheltuielilor înregistrate, respectiv "cheltuielile cu cazările fără documente justificative în țară și în localitățile Budapesta din Ungaria, respectiv Zagreb din Croația, în condițiile în care nu se face dovada existenței pe plan local în statele membre a practicii prevăzute la art. 12 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995".

Prin contestație petentul menționează că, prin natura obiectului de activitate și pentru realizarea de venituri sunt indispensabile deplasările în străinătate, iar veridicitatea acestor deplasări, atât în ceea ce privește durata acestora cât și obiectul deplasării sunt dovedite prin delegațiile confirmate de către partea contractantă cât și prin rapoartele de activitate încheiate după fiecare lucrare finalizată.

Totodată, susține faptul că o persoană aflată în deplasare, atât în țară cât și în străinătate, pe un termen mai lung de 24 de ore, este nevoită să suporte cheltuieli de cazare.

În drept, art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede: "*(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;".

Totodată, la art. 48 alin. (5) lit. c) din același act normativ se precizează că sunt cheltuieli 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*".

Potrivit prevederilor art. 9 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar „*(3) În situația în care cazarea nu poate fi asigurată la unități hoteliere sau altele asemenea, personalul poate să închirieze și locuințe, însă cu plata unei sume în limita a 75% din plafonul de cazare.*”, iar la art. 12 alin. (3) din același act normativ se prevede: "*(3) În situația în care în unele țări, potrivit practicii existente pe plan local, nu se eliberează documente sau acestea sunt reținute de către autorități, **sumele cheltuite se justifică pe bază de declarație dată pe propria răspundere.** În țările în care România are reprezentanțe, declarația se confirmă de către aceste reprezentanțe, dacă pentru obținerea acestei confirmări nu sunt necesare cheltuieli de deplasare.*".

Totodată, la art. 19 din actul normativ citat anterior se precizează că, „În măsura în care prezenta hotărâre nu prevede altfel, dispozițiile sale se completează cu prevederile legale în vigoare referitoare la acordarea, cheltuirea, justificarea, evidența și controlul sumelor puse la dispoziția

personalului care se deplasează în interesul serviciului pe teritoriul României.”.

Potrivit art. 26 alin. (1) din Anexa 1 la Hotărârea Guvernului nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, „(1) Persoana trimisă în delegare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă și în care nu se poate înapoia la sfârșitul zilei de lucru are dreptul la decontarea cheltuielilor de cazare efectuate, pe baza documentelor justificative, în cazul cazării în structurile de primire turistice, pentru o cameră cu pat individual sau, în cazul în care unitatea nu dispune de o astfel de cameră, pentru o cameră cu două paturi, a căror clasificare este de maximum 3 stele sau flori.”, iar la art. 28 din același act normativ se precizează: „În situația în care personalul aflat în delegare nu se cazează în condițiile prevăzute la art. 26, **cheltuielile de cazare se compensează prin plata, pentru fiecare noapte, a sumei de 30 lei.**”.

În actul normativ citat anterior legiuitorul a prevăzut condițiile în care persoanele aflate în delegație au dreptul la cheltuieli de cazare astfel, în speță, este justificată susținerea petentului potrivit căreia o persoană aflată în deplasare, atât în țară cât și în străinătate, pe un termen mai lung de 24 de ore, este nevoită să suporte cheltuieli de cazare.

Ca regulă generală, la art. 26 din Anexa 1 la Hotărârea Guvernului nr. 1860/2006 – act normativ care completează Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar –, se prevede că decontarea cheltuielilor de cazare se face pe baza documentelor justificative însă, prin excepție, în situația în care persoana delegată nu se cazează în condițiile prevăzute la art. 26, deci nu se cazează la unități de cazare, așa cum sunt acestea prevăzute la art. 26 alin. (1), se precizează ca persoanelor care efectuează deplasarea să li se aloce o anumită sumă (art. 28 din Anexa 1 la Hotărârea Guvernului nr. 1860/2006).

În același sens stipulează și art. 9 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin stabilirea unui plafon al cheltuielilor de cazare efectuate în străinătate, la un procent de 75% din plafonul de cazare, și a justificării acestor sume pe bază de **declarație dată pe propria răspundere**.

În soluționarea contestației se reține faptul că, din actul atacat nu rezultă motivul pentru care sumele înregistrate de petent ca și cheltuieli de cazare în țară au fost considerate de organele de control ca fiind nedeductibile la determinarea venitului net impozabil, atâta vreme cât legiuitorul a prevăzut o sumă fixă de 30 lei/zi, ce se alocă persoanelor aflate

în deplasare pe teritoriul național care nu se cazează la unități turistice de cazare, cu condiția ca aceste cheltuieli să fie aferente veniturilor, respectiv să fie efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venituri.

În consecință, se reține invocarea de către petent a dispozițiilor Hotărârii Guvernului nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, petentul având dreptul legal de a înregistra cheltuieli de cazare pe parcurs intern în cuantum de 30 lei/zi, cu condiția ca aceste cheltuieli să fie aferente veniturilor, respectiv să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului.

Organele de control au reținut că P.F.A. a înregistrat cheltuieli cu cazările fără documente justificative în țară și în localitățile Budapesta din Ungaria, respectiv Zagreb din Croația, în condițiile în care nu se face dovada existenței pe plan local în statele membre a practicii prevăzute la art. 12 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995.

La soluționarea contestației se reține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au invocat doar prevederile art. 12 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 518/1995, întrucât acestea se referă la modul de acordare și de justificare a sumelor cheltuite în valută de personalul român trimis în străinătate, nefiind incidente în cazul cheltuielilor cu cazarea pe teritoriul României.

În susținerea contestației petentul invocă prevederile art. 48 alin. (5) lit.c) din Codul fiscal și totodată menționează că obiectul deplasării este dovedit prin delegațiile confirmate de către partea contractantă cât și prin rapoartele de activitate încheiate după fiecare lucrare finalizată, rapoarte care au fost prezentate organelor de control.

Față de susținerile petentului se reține că, din conținutul actelor atacate nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat documentele justificative invocate de petent prin prisma prevederilor art. 48 alin. (5) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora 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* reprezintă cheltuieli deductibile limitat.

În contextul considerentelor anterior precizate și având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe venit suplimentar în cuantum delei, drept pentru care în speță se impune realizarea stării de fapt fiscale, respectiv reverificarea îndeplinirii condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor în sumă totală de ... lei, având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

Prin urmare, în speță sunt incidente prevederile art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "**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**".

La pct.12.6, 12.7 și 12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, se stipulează:

„12.6 În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare;

12.7 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar **verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente;**

12.8 Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”.

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, **urmează a fi desființată Decizia de impunere nr./07.03.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pentru impozitul pe venitul anual suplimentar în sumă totală de lei**, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, avându-se în vedere dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.12.7 și pct.12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, actele normative aplicabile în speță și cele reținute în prezenta decizie.

În ceea ce privește accesoriile de întârziere în sumă de lei, aferente impozitului pe venit în sumă de lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că a fost deființată Decizia nr.../07.03.2011 a D.G.F.P. Mureș – Activitatea de Inspecție Fiscală, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul,

urmează a fi desființată decizia atacată și pentru obligațiile de plată accesorii în sumă de lei.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr./07.03.2011 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../07.03.2011 încheiate la ***P.F.A. din Tg.Mureș.***

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,