

DECIZIA nr. 812/2014  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**.X.**,  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector x a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2015, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2015 si completata cu adresa remisa prin e-mail inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015 cu privire la contestatia depusa de catre **.X.**, cu sediul in Bucuresti, Bd. X, sector x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr x/2015 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015 emisa in baza Raportului de inspectie fiscal nr. x/2015 si comunicata prin remitere sub semnatura in data de x/2015, prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**.

**.X.** contesta TVA la rambursare in suma de **x lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **.X.**

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I. .X.** contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015 emisa de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector x a Finantelor Publice prin care s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, din care societatea contesta TVA in suma de x lei, din care:

- x lei TVA aferenta serviciilor de cazare a personalului;
- x lei TVA aferenta serviciilor de transport al angajatilor.

Organul fiscal a respins rambursarea TVA in suma de x lei intrucat nu au fost respectate prevederile legale in materie privind intocmirea si utilizarea ordinelor de deplasare cu consecinta neacceptarii acestora ca documente justificative legale care au stat la baza achizitionarii serviciilor de cazare si transport avion.

Contestatarul utilizeaza pentru decontarea cheltuielilor ocazionate de deplasarea angajatilor formularul agreat intern in limba engleza la care anexeaza ordinul de deplasare in limba romana. O parte din informatiile minimale obligatorii se regasesc pe formularul in limba engleza.

Ordinul de deplasare foloseste ca document pentru decontarea de catre titularul avansului a cheltuielilor efectuate. Facturile pentru transportul cu avionul precum si o mare parte din facturile de cazare sunt emise pe numele contestatarei, achitate de aceasta inainte de efectuarea deplasarii. Practic nu exista o decontare a acestora de catre salariat. Aceasta situatie a fost sustinuta de documentele contabile puse la dispozitia organelor de control in timpul verificarilor efectuate.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA din facturile emise pe numele .X. atasate sau neatasate unui ordin de deplasare, Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal nu conditioneaza dreptul de deducere a TVA de completarea cu informatiile minimale precizate prin Ordinul nr. 3512/2008 pentru ordinele de deplasare.

Societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA conform art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal, in baza unei facturi emise in conformitate cu art. 155 din Codul Fiscal.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca respectarea prevederilor art. 146 din Codul Fiscal nu sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere, conditionand deducerea de existenta unor informatii minimale din ordinul de deplasare chiar daca facturile au fost emise pe numele contestatarei.

In sustinerea punctului de vedere societatea invoca si art. 3 lit. a) si b) din Codul Fiscal, solutionarea favorabila a cererilor de rambursare TVA anterioare fara conditionarea dreptului de deducere de continutul ordinelor de deplasare, precum si Decizia Inaltei Curti de Justitie si Casatie in dosarul 7658/2/2012 in cazul societatii comerciale Nidera Romania S.R.L. impotriva A.N.A.F.

In concluzie, .X. solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, Administratia Sector x a Inantelor Publice a respins la rambursare TVA in suma de **x lei**, solicitata de .X. prin decontul de TVA INTERNET nr. x/2015 aferenta perioadei x/2014 – x/2014.

Din totalul de x lei TVA respinsa la rambursare, societatea contesta suma de x lei.

Prin Decizie s-a dispus respingerea de la rambursare a sumei de x lei, invocandu-se faptul ca .X. nu a respectat prevederile legale privind intocmirea si utilizarea ordinelor de deplasare, acestea nefiind acceptate ca documente justificative.

**III.** Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatara, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

***Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acceptat societatii dreptul de deducere a TVA aferenta serviciilor de cazare si transport al salariatilor societatii, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au analizat in parte documentele justificative puse la dispozitie de societatea contestatara.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015 emisa de Administratia Sector x a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015 s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei, din totalul sumei solicitata la rambursare de x lei.

.X. contesta TVA in suma de x lei, suma ce nu a fost acceptata la deducere din urmatoarele considerente.

- In niciun document din zecile de ordine de deplasare lunare ale salariatilor nu se evidentiaza date precum:

- functia delegatului;
- scopul deplasarii;
- destinatia delegarii;
- documentul cu care se legitimeaza;
- durata deplasarii;
- sosit/plecat;

- cu/fara cazare;
- stampila si semnatura unitatii de sosire/plecare;
- ziua si ora sosirii/plecarii;
- numar zile petrecute in deplasare;
- avansuri spre decontare primite la plecare /in timpul delegarii;
- diferenta de restituit sau de primit;
- semnatura titular avans.

- Ordinele de deplasare sunt insotite de un Raport saptamanal de cheltuieli-angajat, in care sunt mentionate elementele de cheltuieli efectuate de salariatul respectiv in fiecare zi. Toate aceste rapoarte sunt intocmite in limba engleza;

- Nu s-au respectat prevederile O.M.F.P. nr. 3512/2008 referitoare la modul de intocmire al ordinelor de deplasare.

**In drept**, art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

**“ART. 145-(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:  
a) operațiuni taxabile;”**

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, se retine ca orice persoana impozabila, are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere sumele contestate de societate intrucat nu au fost respectate prevederile legale in materie privind intocmirea si utilizarea ordinelor de deplasare, cu consecinta neacceptarii acestora ca documente justificative legale care au stat la baza achizitionarii serviciilor de cazare si transport avion.

Potrivit pct. 2 din Anexa nr. 1 la O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar- contabile, se mentioneaza:

*“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, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- *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. “*

Cu privire la modul de intocmire a ordinului de deplasare acelasi act normativ prevede in Anexa nr. 2 la pct. 5:

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

- *denumirea unității;*
- *denumirea și numărul formularului;*

- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;
- numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans. “

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au mentionat faptul ca inscrisurile care justifica efectuarea unor cheltuieli de deplasare nu pot fi abordate separat fara ordin de deplasare.

Inregistrarea in contabilitate si deducerea acestor cheltuieli este conditionata de existenta ordinului de deplasare care trebuie intocmit conform actelor normative pentru a dobandi calitatea de document justificativ legal.

Fara existenta unui ordin de deplasare care sa justifice faptul ca acestea sunt efectuate in legatura cu activitatea economica a unui contribuabil, acestea nu pot fi inregistrate si deduse in contabilitate.

Fata de aceste constatari, organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului societatii o nota explicativa, conform careia:

“Angajatii intocmesc ordine de deplasare folosind un formular in limba engleza agreat intern, astfel incat cheltuielile aocasionate cu deplasarea sa fie intelese si aprobate de catre sponsori straini (beneficiarii studiilor). Societatea intocmeste si ordinul de deplasare in limba romana conform Ordinului 3512/2008, la care anexeaza formularul agreat intern.

Prin comasarea ordinului de deplasare intocmit in limba romana cu cel agreat intern, este atins continutul minimal de informatii.”

Din analiza singurului ordin de deplasare x din x/2014 si a raportului saptamanal de cheltuieli anexat la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- ordinul de deplasare are un numar respectiv x, are mentionata o persoana “.Y.”, stampile si semnături, iar la capitolul cheltuieli efectuate conform documentelor anexate se face precizarea “cf anexa”.

- anexa in fapt este raportul saptamanal ce contine ca elemente: nume, numar angajat, grup, numar raport, legat de proiect, nume client, referinta proiect si rubrici ce contin zilele saptamanii, iar pentru ziua de miercuri x/2014 se mentioneaza deplasarea Bucuresti-Oradea, investigatii, .Z.. La categoria de cheltuieli sunt mentionate: bilet avion, taxiuri/autobuz, kilometraj, mic dejun, cina, fiind precizate sumele aferente fiecarei categorii de cheltuieli si atasate o serie de bonuri fiscale.

La dosarul cauzei sunt anexate si o serie de facturi de achizitii bilete avion si cazare.

Coroborand ordinul de deplasare cu raportul saptamanal rezulta ca in principiu poate fi identificat continutul minimal de informatii.

Organul de inspectie fiscala s-a limitat in a enumera anumite informatii lipsa din ordinul de deplasare, dar fara a corobora cu anexa, respectiv cu “raportul saptamanal de cheltuieli”. Mai mult, la punctul 16 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile se prevede:

*“16. Registrele de contabilitate și formularele financiar-contabile pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu condiția respectării conținutului de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora. Acestea pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor.”*

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, în speta devin incidente prevederile referitoare la rolul activ al organului fiscal, respectiv prevederile stipulate la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“ART.-(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

**“ART. 94-(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

**(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:**

**a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

**b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;**

**c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”**

În prezenta cauză, organele de inspekție fiscală au invocat numai aspecte de ordin formal privind formularul “ordin de deplasare” fără a analiza și “raportul săptămânal de cheltuieli” și în final a analiza dreptul de deducere raportat la dispozițiile titlului VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Codul Fiscal. Invocarea dispozițiilor art. 146 alin. (1) lit. a) și 155 alin. (19) Cod Fiscal nu este raportată la situația de fapt în condițiile în care:

- art. 146 alin. (1) lit a) Cod Fiscal prevede:

**“ART. 146 -(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”**

- iar, art. 155 alin. (19)

**“ART. 155-(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

**a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;**

**b) data emiterii facturii;**

**c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;**

**d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;**

**e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;**

- f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;
- g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;
- h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;
- k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea «autofactură»;
- l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;
- m) în cazul în care clientul este persoană obligată la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;
- n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea «regimul marjei - agenții de turism»;
- o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile «regimul marjei - bunuri second-hand», «regimul marjei - opere de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz;
- p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea «TVA la încasare»;
- r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca organele de inspectie fiscala, pentru stabilirea starii de fapt, trebuie sa analizeze toate actele si faptele ce rezulta din activitatea contribuabilului, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, iar inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

In consecinta, avand in vedere cele anterior retinute, faptul ca situatia reclamata de societatea contestatara implica verificari suplimentare in ceea ce priveste documentele puse la dispozitia organelor fiscale, precum si analizarea cheltuielilor efectuate cu cazarea personalului si cu transportul acasionat de deplasarea angajatilor daca sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, urmeaza a se aplica prevederile art. 216 alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

**”Art. 216. - (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.**

**(3<sup>1</sup>) 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.”**

Pe cale de consecință, va fi desființată în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/2015 pentru TVA respinsă la rambursare în suma de x lei, urmând ca organele de inspectie fiscală să procedeze la o nouă verificare care să pornească de la situația de fapt reclamată de societate, prin efectuarea unor constatări complete și edificatoare asupra situației și efectuarea unei încadrări corecte și temeinic motivate a constatarilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele ce preced, în temeiul temeiurilor legale invocate prin prezenta și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

#### **DECIDE:**

**Desființează în parte** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/2015, emisă de Administrația Sector x a Finanțelor Publice pentru TVA stabilită suplimentar de plată în suma de **x lei**, urmând ca organele de inspectie fiscală să reanalizeze situația fiscală a **.X.**, ținând cont de dispozițiile legale în vigoare și de reținerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.