



DECIZIA nr.11 din 2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../2010, asupra contestației formulate de **SC X SRL** - CIF RO ..., cu sediul în județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, din care contestă suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxa pe valoare adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA
- ... lei impozit pe profit
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

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 procedura 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. SC X SRL, prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../2010, solicită anularea în parte a obligațiilor suplimentare stabilite de organul de inspecție, invocând următoarele motive:

Cu privire la TVA contestatara menționează ca suma de ... lei cu TVA a fost contabilizată ca cheltuială deductibilă în mod eronat, dar TVA aferentă a fost înregistrată în contabilitate, declarată și virată către bugetul statului în anul 2005. Această sumă provine din 31.01.2005 cu ocazia stabilirii lipsei de inventar imputabilă, conform notei contabile anexată la contestație, înregistrând TVA în valoare de ... lei, aferentă lipsei de gestiune în sumă de ... lei, declarată prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2005, și contabilizată în contul 4427. O parte din suma imputată a fost recuperată de la cei vinovați iar

în sold a rămas suma de ... lei, ceea ce a fost trecută la cheltuieli din greșeală. Dar în această sumă era inclusă și TVA care a fost plătită în cursul anului 2005.

Societatea mai arată ca TVA aferentă cheltuielilor cu benzină utilizat cu vehiculul folosit de către angajați în perioada 01.05.2009-31.12.2009, se încadrează în excepția prevăzută de art.145¹ din Codul fiscal, având în vedere că aceste persoane aveau și atribuțiile agentului de vânzări. În acest sens contestatara depune foi de parcurs.

Pe linie de impozit pe profit societatea nu este de acord cu diminuarea bazei impozabile cu cheltuielile de deplasare în străinătate acordate asociaților pentru perioada 2007-2009. Deplasările au fost efectuate în interesul societății, de încheiere de noi contracte, cumpărări vehicule, accesorii pentru depozit, studiu piață, respectând în totalitate prevederile art.21 pct.1 din Codul fiscal. Sunt anexate la contestație ordinele de deplasare în străinătate. Contestatara subliniază că așa cum prevede art.48 alin.4 lit. a din Codul fiscal cheltuielile aferente trebuie efectuate în scopul realizării venitului, dar nefiind condiționată de realizarea efectivă a venitului.

Cu privire la cheltuielile cu benzină folosită de către salariați, cum rezultă și din precizările menționate la capitolul TVA, societatea consideră că aceste persoane se încadrează în excepția prevăzută la art.21 alin.4 lit.t din Cod fiscal.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... din 2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, referitor la cele contestate, au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.01.2007-31.12.2009

Cu privire la impozitul pe profit în perioada 2007-2009 contribuabilul a decontat cheltuielile de deplasare în străinătate acordate asociaților fără a fi realizat venituri impozabile, datorită acestui fapt, nu pot fi luate în calcul ca cheltuieli deductibile la determinarea impozitului pe profit. Societatea nu a respectat prevederile art.21 pct.1 din Cod fiscal.

În perioada 01.05.2009-31.12.2009 au fost înregistrate în evidența contabilă a societății cheltuieli cu benzină utilizate în vehiculul folosit de către administrator și alți salariați, fără a se încadra în excepțiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.t din Legea 571/2003.

Cu privire la TVA la data de 31.03.2008 au fost înregistrate la cheltuieli lipsa de gestiune aferent anilor precedenți în sumă de ... lei, nedeductibile la calcularea profitului impozabil. Pentru bunurile constatate lipsă din gestiune în sumă de ... lei s-a stabilit TVA colectată suplimentar de ... lei conform prevederilor art.128 alin.4 lit. d din Codul fiscal.

În perioada 01.05.2009-31.12.2009 societatea a dedus TVA în sumă de ... lei, aferentă bonurilor fiscale, conținând benzină utilizată în vehiculele folosite de administrator și alți angajați, încalcând prevederile art.145¹ pct.1.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele fiscale în mod legal au colectat suplimentar taxa aferentă lipsei de gestiune în sumă de ... lei trecute pe cheltuieli, în condițiile în care societatea contestatara susține, că TVA a fost colectat în anul 2005 cu ocazia stabilirii lipsei de inventar.

În fapt, SC X SRL la data de 31.03.2008 a înregistrat suma de ... lei la cheltuieli, reprezentând lipsa de gestiune din contul 461, existent în sold din anul 2005.

Organele de inspecție fiscală, făcând referire la prevederile art. 128 din Codul fiscal, conform cărora bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri, au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, calculând și accesoriile aferente.

Societatea contestatara, prin contestația depusă precizează, că TVA aferentă lipsei de gestiune a fost înregistrată în contabilitate, declarată și virată către bugetul statului în anul 2005, depunând documente justificative (nota contabilă, jurnal vânzări, bilanță, decont, pe luna ianuarie 2005).

În drept, art. 128, alin. 4, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”

Din textul de lege sus menționat rezultă, că lipsa de gestiune din punct de vedere a TVA reprezintă livrare de bunuri, iar faptul generator, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data constatării lipsei de gestiune.

Din documentele aflate în dosarul cauzei și conform susținerii contribuabilului lipsa de gestiune provine din luna ianuarie 2005 (precizat și de organul de inspecție fiscală ca lipsoasa de gestiune provine din anul 2005), în acest sens s-a depus în dosarul cauzei nota de contabilitate nr. .../2005, din care rezultă înregistrarea unui „minus inventar imputabil” în sumă totală de ...

ROL în contul 461 debitori, în corespondență cu conturile 473 în sumă de ... ROL și 4427 TVA colectat în sumă de ... ROL.

Organul de inspecție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare înregistrat sub nr. .../2010, precizează, că din documentele prezentate de contribuabil nu rezultă dacă lipsa de gestiune în sumă totală de ... lei RON, înregistrată la cheltuieli în anul 2008, este o parte din valoarea lipsei de inventar constatată în luna ianuarie 2005, după care TVA a fost colectat.

Având în vedere că **din susținerile contestatarului cât și din conținutul raportului de inspecție fiscală** nu se poate stabili situația de fapt, ca urmare se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia : *“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”*.

În consecință, **se va desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, 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, mai concret, dacă lipsa de gestiune în sumă totală de ... lei RON, înregistrată la cheltuieli în anul 2008, este o parte din valoarea lipsei de inventar constatată în luna ianuarie 2005, după care TVA a fost colectat de SC X SRL.**

Referitor la majorările și penalizările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, având în vedere prevederile art. 47 (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia *„Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac”*, precum și principiul de drept **“accesorium sequitur principalem”**, **se va desființa decizia de impunere nr. .../2010 și pentru accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.**

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele fiscale în mod legal au stabilit aceste obligații fiscale suplimentare, prin neacceptarea cheltuielilor cu combustibil și a

taxei pe valoarea adăugată în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2009, în condițiile în care societatea contestatara nu a demonstrat utilizarea exclusivă a autoturismului de agenți de vânzări.

În fapt, SC X SRL în perioada 01.05.2009-31.12.2009 a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibil auto, din care suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu benzină pentru utilizarea autoturismului cu nr. de înmatriculare ...

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu benzina în suma de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă, pe motiv ca utilizarea autovehiculului în cauză nu se încadrează în excepțiile prevăzute în art.21 alin.4 lit.t și art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare, profitul impozabil pe anul 2009 a fost întregit cu suma cheltuielilor de ... lei stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei nu a fost acceptată ca deductibilă.

Societatea contestatara susține că autovehiculul cu nr. de înmatriculare ... a fost folosit de către salariați care se încadrează în excepțiile prevăzute de lege, avându-se în vedere faptul că aceștia avea pe lângă alte sarcini de serviciu și atribuțiile agentului de vânzări și consideră că cheltuielile cu benzina și taxa pe valoarea adăugată aferentă sunt deductibile.

În drept, referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe perioada 01.05.2009-31.12.2009, în cazul de speță sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.(4), lit. t, pct.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe anul 2009, conform cărora:

„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, **vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;**”

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe perioada 01.05.2009-31.12.2009, în cazul de speță sunt aplicabile prevederile

art. 145¹ (1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pe anul 2009, conform căroră:

„Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, **vehiculele utilizate de agenți de vânzări** și de agenți de recrutare a forței de muncă;”

Norme metodologice date pentru aplicarea Codului fiscal la pct. 49², precizează, că „Termenii și expresiile prevăzute la [art. 21](#) alin. (4) lit. t) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea [art. 145¹](#) din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".”

Astfel pct. 45¹ din Norme metodologice, stabilește:

(1) În aplicarea [art. 145¹](#) alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele **utilizate** în cadrul activității unei persoane impozabile **de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto; [...]**”

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a limitat deductibilitatea a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care au aceleași caracteristici vehiculelor destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane.

Organele de inspecție fiscală au stabilit, că, autoturismului cu nr. de înmatriculare ... (autovehicul din categoria sus menționată) a fost utilizat de asociații-administratori ai societății, cum că acest autoturism nu a fost destinat

exclusiv utilizării de agenți de vânzări, cheltuielile cu combustibilul și taxa pe valoarea adăugată aferentă nu au fost acceptate ca deductibile.

Din analiza dosarului cauzei se reține că societatea contestată a depus foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă, întocmite pentru autovehiculul cu nr. de înmatriculare ... pe numele AB, BC asociați-administratori și pe numele CD, cu precizarea, că foile de parcursi întocmite pe numele acestuia în toate cazurile au fost corectate din număr de înmatriculare ... sau un alt număr în nr. de înmatriculare ..., s-a mai constatat și alte corectări privind numele șoferului.

S-a mai reținut, că conform copiei contractului individual de muncă încheiat cu numitul CD, numai acesta are calitatea de agent comercial, iar conform foilor de parcursi inițiale, necorectate, autovehiculul utilizat de acesta nu era cu numărul de înmatriculare ... De altfel și organele de inspecție fiscală au acceptat o parte din cheltuielile cu combustibil, nefiind acceptate numai după autovehiculul ..., având în vedere că acesta nu a fost utilizat exclusiv de agenți de vânzări.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatoarei potrivit căruia autovehiculul cu nr. de înmatriculare ... a fost folosit de către salariați care pe lângă alte sarcini de serviciu au avut și atribuțiile agentului de vânzări, având în vedere că salariați la care se referă de fapt sunt asociați - administratori AB și BC, atribuțiunile acestora nu se restrâng la sarcinile unui ca agent de vânzări. Iar excepția prevăzută de legiuitor se referă exclusiv la "**vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări**".

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține ca întemeiată și legală măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili **impozit pe profit în sumă de ... lei** în urma reîntregirii bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit cu suma de ... lei în anul **2009**, reprezentând cheltuieli cu combustibil auto și neacceptării la deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei** aferentă cheltuielilor cu combustibil pe perioada 01.05.2009-31.12.2009, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge contestația pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit și pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, stabilite suplimentar .

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor de deplasare în sumă totală de ... lei lei aferente perioadei 2007-2009, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică scopul, necesitatea și efectuarea acestora cu documente întocmite conform prevederilor legale.

În fapt, SC X SRL a înregistrat în perioada 2007-2009 cheltuieli de deplasare în sumă totală de ... lei, ca și cheltuieli deductibile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli de deplasare în străinătate acordate asociaților și nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a putut face dovada, că acestea sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestația formulată, SC X SRL susține, că deplasările au fost efectuate în interesul societății, de încheiere de noi contracte, cumpărări vehicule, accesorii pentru depozit, studiu piață, justificate cu ordinele de deplasare în străinătate. Contestatara subliniază că conform art.48 alin.4 lit. a din Codul fiscal cheltuielile aferente trebuie efectuate în scopul realizării venitului, dar nefiind condiționată de realizarea efectivă a venitului.

În drept, sunt aplicabile prevederile Titlului II privind impozitul pe profit din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

„Art. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Pentru aplicarea regulii generale pct. 12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, precizează:

*„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele **înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor **art. 21** din Codul fiscal.”*

„Art. 21 Cheltuieli

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil **sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de***

venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”

iar la alin. 4, precizează:

” (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

și pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

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.

Astfel, înregistrarea pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor de deplasare (cazare, transport, diurna și altele) trebuie justificate cu documente.

Din documentele aflate în dosarul cauzei, se reține, că cheltuielile de deplasare în străinătate (Ungaria, Austria, Germania) au fost înregistrate pe baza formularului „ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE) ÎN STRĂINĂTATE (transporturi internaționale - Cod 14-5-4/a)” întocmite foarte sumar pe numele asociațiilor AB și BC, dar fără să aibă conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului prevăzut de O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile (funcția titularului de avans; destinația; marca și numărul autovehiculului; scopul deplasării; locul de încărcare; locul de descărcare) și fără să fie deus „decont de cheltuieli”, care reprezintă documentul justificativ pentru decontarea cheltuielilor de deplasare.

În legătură cu calitatea documentului justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, trebuie precizată și prevederile art.1 și 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și

formularele financiar-contabile (începand cu data de 01.01.2009 O.M.F.P. nr.3512/2008), care stipuleaza:

“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 jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității 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;*
- 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.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, se stabilesc la pct.26 și pct.27 formularele pentru:

„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;*

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 chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;*
- *semnături: conducătorul unității, șeful de compartiment, controlul financiar preventiv, 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 titularul de avans pentru cheltuielile efectuate pe întreaga durată a deplasării.”

Începând cu data de 01.01.2009 sunt aplicabile prevederile cuprinse în O.M.F.P. nr.3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, în anexa 4 se stabilesc la pct.17- 19 formularele pentru “*Ordin de deplasare (delegație)*” și “*Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe)*”.

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate cu deplasări în țară și străinătate de existența documentelor justificative care să ateste că achiziția în cauză a fost executată.

În cazul în speță, din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările în străinătate dacă realitatea operațiunii se poate justifica în orice moment, prin reflectarea acestora în contabilitate pe bază de documente justificative, respectiv **ordin de deplasare** dar care **servește ca document de stabilire a avansului în valută**, respectiv **decont de cheltuieli care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu deplasările efectuate**, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin **documente legale și corect întocmite**.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, **documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect și să ateste, că acestea sunt efectuate în scopul realizării de venituri.**

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației invocarea art.48 alin.4 lit. a din Codul fiscal, ca cheltuielile aferente trebuie efectuate în scopul realizării venitului, dar nefiind condiționată de realizarea efectivă a venitului, având în vedere că acest articol se referă la impozitul pe venit în cazul persoanelor fizice. Nici afirmația societății nu poate fi reținută în soluționarea cauzei conform căreia deplasările au fost efectuate în interesul societății, de încheiere de noi contracte, cumpărări vehicule, accesorii pentru depozit, studiu piață, până când acestea nu au fost justificate cu documente legal întocmite.

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține ca întemeiată și legală măsura organelor de inspecție fiscală de a stabili **impozit pe profit în sumă de ... lei** în urma reîntregirii bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit cu suma de **... lei** pe perioada 2007 - 2009, reprezentând cheltuieli cu deplasări în străinătate, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **se va respinge** contestația pentru suma de **... lei** reprezentând **impozit pe profit** stabilit suplimentar.

4. Referitor la majorările de întârziere, ținând cont de soluția dată pentru obligațiile principale la cap.III. pct. 2 și 3 din prezenta decizie, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principalem*”, conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația și pentru suma de **... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19, art. 21, art.128, art. 145¹, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2010 pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA,

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.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2010 pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei taxa pe valoare adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA
- ... lei impozit pe profit
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

DIRECTOR EXECUTIV,