

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA Nr. 286 din 30 septembrie 2010**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. "x" S.R.L.**  
**din muncipiul x, județul Prahova**

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova, prin adresa nr. x din x august 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x august 2010, în legătură cu contestația Societății Comerciale "x" S.R.L. din muncipiul x, județul Prahova, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x iunie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de x iunie 2010 de inspectori din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x iulie 2010.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova – Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației nr. x/x Iul.2010 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x august 2010, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" S.R.L. are sediul social în muncipiul x, Str. x, Nr. x, Bloc x, x, Ap. x, județul Prahova, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Prahova sub nr. J29/x/x și are codul unic de înregistrare fiscală x cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației îl constituie suma totală de x lei – din care:**

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA ..... x lei;
- impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente.. x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului ..... x lei;
- vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente vărsămintelor ..... x lei.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. – Susținerile contestatoarei sunt următoarele (citată):**

"[...] Subscrisa S.C. x S.R.L., [...], reprezentată legal prin Director General x, formulăm în termen legal următoarea

**CONTESTAȚIE**

Împotriva Deciziei de impunere nr. x / x Iunie 2010, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

[...].

**MOTIVE**

[...] Analizând motivele de fapt și temeiurile legale invocate în decizie, apreciem că organele de control au interpretat și aplicat greșit legea în ceea ce privește unele dintre cazurile de colectări suplimentare de taxe, impozite, fonduri și dobânzi aferente, ceea ce ne determină să solicităm anularea parțială a deciziei nr. x / x Iunie 2010, pentru următoarele considerente:

1. Conform deciziei, s-a stabilit că S.C. x S.R.L. și-a exercitat eronat un drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de motorină, pentru suma de x Lei, deoarece o cantitate însemnată (x litri) nu ar fi justificată în utilizarea pentru efectuarea de operațiuni impozabile.

Concluzia organelor de control este vădit și profund greșită, fiind rezultatul interpretării și aplicării eronate a legilor fiscale prin raportare la materialul verificat. În emiterea acestei concluzii, inspecția a plecat de la nota noastră internă având nr. x / x Oct.2007 în care se stabileau grile de consum de motorină pentru fiecare tip de autotren din flotă, și a coroborat-o cu situații centralizatoare lunare, detaliate pe mijloc de transport, în care se înregistrau diferențele dintre consumul dat de grilă și cel efectiv. Pentru diferența rezultată (x litri – valoarea T.V.A. aferentă x Lei), organele de inspecție au interpretat că nu trebuie să beneficiem de drept de deducere, deoarece în opinia acestora cantitatea de motorină nu a fost utilizată în folosul operațiunilor impozabile ale societății – anume servicii de transport public rutier de marfă. [...].

Ca temei legal pentru refuzul acordării dreptului de deducere a T.V.A., organele de control au indicat art. 145 (2) Cod Fiscal, apreciind că societatea noastră nu a justificat utilizarea unei cantități de carburant totalizând x litri. În speță însă, organele de control au interpretat eronat atât aspectele de fapt, cât și aspectele de drept fiscal, întrucât:

a. În ceea ce privește diferența de x litri de motorină, aceasta a făcut parte din achizițiile de carburant efectuate de societate pentru directa alimentare a autotrenurilor, în vederea desfășurării de operațiuni impozabile, astfel cum s-au achiziționat oricare alte cantități de motorină pentru flota de transport, însă **din cauze subiective sau obiective, conducătorii auto ai societății [...] au realizat consumuri mai mari decât cele stabilite aprioric de către patronat prin nota internă.** Deci, și această cantitate de x litri a fost cumpărată pentru a asigura consumul flotei, ceea ce înseamnă că, faptic, concluzia inspecției cum că “nu se justifică ca fiind utilizat în folosul operațiunilor impozabile” este străină de realitate;

b. În ceea ce privește stabilirea temeiului de drept prin raportare la situația de fapt, organele de inspecție au invocat în mod cu totul eronat art. 145 (2) Cod Fiscal, [...]. În cazul de față, **operațiunile taxabile sunt serviciile de transport public rutier** pe care S.C. x S.R.L. le prestează în schimbul unor tarife taxabile. Pentru a dovedi că trebuie (să) beneficiem de dreptul de deducere, trebuie să corelăm art.145 al.2 de mai sus cu **art.146 al.1 Cod Fiscal [...].** Acest text din Codul Fiscal în detaliu în **Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal – partea 189 indice 1, pct.46 al.1 [...];** mai mult, pct. 46 al.2 contribuie decisiv la clarificarea existenței dreptului de deducere, întrucât se referă concret la achizițiile de carburanți, [...]. **Ori, în cadrul controlului, inspectorii nu au identificat niciun caz în care o cantitate de motorină să fi fost dată în consumul justificat sau nejustificat fără ca, anterior, pentru acea cantitate să nu existe un document legal de achiziție – factura sau bonuri interne de consum.**

[...] Deductibilitatea integrală a acestor cheltuieli cu aprovizionările de carburant este stabilită și prin **“Precizările” aprobate de Ordinul M.F.P. nr. 1826 / 22 Dec.2003.**

[...] De asemenea, contestația este legal întemeiată și dacă ne raportăm la **art.21 al.1 Cod Fiscal, [...].**

[...] Argumentele susținute în decizie de către inspectorii, [...], trebuie cenzurate întrucât sunt absolut neconcludente și inutile în speță, atât timp cât singurele condiții necesare pentru acordarea deductibilității sunt cele prevăzute de art. 146 al.1 Cod Fiscal, cu detaliile aduse prin Normele Metodologice. [...].

În măsura în care organele de control se prevalează și de art.128 al.4 lit. “d” Cod Fiscal pentru a încadra cantitatea de x litri motorină ca lipsă în gestiune, afirmăm că articolul respectiv este inoperant în speța de față, deoarece în materia deducerilor pentru alimentările cu carburanți nu se aplică art. 128 al. 4 lit. “d”, ci art. 146 al.1, cu detaliile aduse de Normele Metodologice. [...].

c. De asemenea, refuzul dreptului de deducere este nelegal și prin încadrarea respectivei T.V.A. ca nedeductibilă. Aprecierea ca atare s-a dispus eronat deoarece **orice achiziție de carburant în scopul efectuării unor operațiuni taxabile presupune T.V.A. deductibilă, deductibilitate care, legal, conform art.145 al. 1 Cod Fiscal, se naște în momentul exigibilității taxei.** Ori, acest moment este cu mult anterior celui în care s-ar fi putut constata depășirea față de limita estimată de consum, astfel că nu s-ar mai putea reveni retroactiv la T.V.A. exigibil, o dată ce scopul achiziționării de motorină (realizarea de operațiuni taxabile) a determinat, în mod firesc la momentul respectiv, înregistrarea cheltuielii ca deductibilă. [...].

d. [...] Faptul că la nivel scriptic s-a evaluat un anumit consum, inferior cantităților achiziționate conform documentelor, nu poate în niciun fel să fie interpretat ca o situație de lipsă a documentelor justificative privind cantitățile alimentate în plus față de acea evaluare, deoarece pentru a se ajunge la reclamarea de către persoana impozabilă / societatea angajatoare a prejudiciului cauzat prin alimentarea suplimentară trebuie să existe în prealabil o alimentare cu carburant în rezervorul autotrenului pe bază de document justificativ conform art. 146 al.1 Cod Fiscal și a Normelor Metodologice, Partea 189 indice 1 pct.46, carburant care ulterior se demonstrează scriptic că ar fi mai mult decât cel estimat pentru consum. În aceste condiții, în mod firesc diferența respectivă nu poate fi decât reclamată ca prejudiciu de la conducătorul auto, și în niciun caz nu poate fi stabilită drept o cantitate pentru care, din perspectiva fiscală, nu există document justificativ de achiziționare / aprovizionare. [...].

[...] Rezultă că organele de inspecție au dat faptelor și actelor analizate o interpretare eronată și speculativă, cu un vădit scop de a crea artificial motive pentru majorarea obligațiilor fiscale, în speța de față privându-ne de dreptul la deducerea T.V.A. pentru suma de x Lei – contravaloarea a x litri motorină achiziționată corect și legal pentru realizarea de operațiuni taxabile ([...]).

[...] 2. Prin decizia contestată s-a dispus de asemenea colectarea T.V.A. în valoare de x Lei, întrucât în opinia organelor de control, pentru un număr de x persoane juridice fie nu a fost confirmată valabilitatea codului de înregistrare în scop T.V.A., fie aceasta a (fost) confirmată numai pentru o perioadă. [...].

Analizând acest punct al deciziei, constatăm că rezultatul este parțial eronat, întrucât în ceea ce privește clienții x din Danemarca și x din Germania, aceștia ne-au furnizat coduri valabile de T.V.A. .

**a.** Astfel, S.C. x S.R.L. a emis **factura cu nr. x / x Mai 2009** către **x Danemarca – cod T.V.A. x**, și, cum acest cod a fost recunoscut ca valabil, rezultă că organele de control au **colectat greșit T.V.A. în valoare de x Lei. (anexa x)**

**b.** Aceași situație există și în al doilea caz, unde societatea noastră a emis **factura cu nr. x / x Ian. 2010** către **x din Germania – cod T.V.A. x**. Întrucât acest cod a fost dovedit ca valabil trebuie constatat că organele fiscale au **dispus eronat colectarea de T.V.A. în sumă de x Lei.**

**c.** O situație diferită avem în **cazul facturii nr. x / x Iul.2009**, emisă către z., la care în mod **nelegal s-a colectat T.V.A. În valoare de x Lei**, pe motiv că s-a indicat eronat un cod de T.V.A. din alt stat.

[...], în acest caz operațiunea nu a fost una de transport intracomunitar, cum greșit s-a reținut de către organele de control, ci de transport internațional aferent unui **import de marfă din Elveția în România**. Conform documentelor de transport, dar și celor vamale, **locul încărcării a fost în Elveția, marfa fiind importată de y S.R.L. de la z Elveția, prin intermediarul q.**

[...] În concluzie, [...], solicităm anularea dispoziției privind colectarea T.V.A. pentru suma de x Lei, aferentă atât prestărilor de servicii de transport către clienții având cod valabil de înregistrare în scopuri de T.V.A., cât și prestării de transporturi legate de importul de bunuri.

[...] **3.** În temeiul deciziei nr.x / x Iun.2010 s-a mai dispus colectarea **de T.V.A. în valoare de x Lei, aferentă prestării de servicii de transport legate direct de importul sau exportul de bunuri.**

Din totalul de x Lei, **suma de x Lei reprezintă T.V.A. colectată incorect de către inspectorii**, aceștia considerând că un număr de x transporturi rutiere nu ar fi legate direct de exportul de bunuri.

În ceea ce privește această impunere a T.V.A., inspectorii au procedat greșit, întrucât facturile [...] cuprind tarife aferente serviciilor de transport aferente exportului de bunuri, cărora li se aplică un regim de scutire cu drept de deducere conform art.143 al.1 lit."c" din Codul Fiscal. Argumentele noastre sunt următoarele:

**a.** Factura nr. x / x Mai 2009 emisă către S.C. a S.R.L. cuprinde tariful de x Euro pentru efectuarea transportului aferent exportului de bunuri din România (x) în Elveția. Operațiunea de export de mărfuri este dovedită prin comnda de transport x / x / x [...] Totodată, documentul specific de transport – **scrisoarea C.M.R. cu nr. x / x Mai 2009 demonstrează că la data de x Mai 2009 marfa respectivă a fost descărcată de autotrenul cu nr. x la x din x – Elveția (CH).** (anexa x)

[...] Prin urmare, cum în cazul acestui transport, pe baza documentelor prevăzute de art. 4 al.2 din Ordinul 2222 / 2006, am demonstrat că marfa a fost livrată în Elveția și că pentru această livrare s-au efectuat operațiuni vamale, concretizate prin întocmirea unei declarații vamale vizate atât la expediere cât și la ieșirea din spațiul comunitar, rezultă că serviciile noastre au fost aferente unui export de mărfuri, iar dispoziția de colectare a T.V.A. în valoare de x Lei trebuie anulată întrucât încalcă art. 143 al.1 lit."c" din Codul Fiscal.

**b.** Un caz asemănător îl reprezintă **factura nr. x / x Dec. 2009** emisă tot către S.C. a S.R.L., **cuprinzând tariful de x Euro pentru efectuarea transportului aferent exportului de bunuri din România (x) în Rusia (x).**

[...] **c.** Al treilea caz de colectarea eronată de T.V.A. implică **factura nr. x / x Apr. 2010** emisă către S.C. b S.R.L. pentru un **tarif de x Euro aferent unei operațiuni de export din Romania (x) către Elveția (x).** [...] marfa a făcut obiectul unui export din România către Elveția, destinatarul fiind x din x (Elveția).

[...] În concluzie, având în vedere motivele susținute și dovezile anexate, solicităm anularea dispoziției privind colectarea T.V.A. pentru suma de x Lei aferentă prestărilor de servicii de transport legate direct de exportul de bunuri, conform art. 143 al.1 lit."c" Cod Fiscal și a art.4 al.2 din Ordinul 2.222 / 2006.

[...] **4.** Prin decizia contestată s-a stabilit totodată obligația de plată a sumei de x Lei reprezentând impozit suplimentar pentru veniturile obținute în România de către nerezidenți, precum și majorări de întârziere aferente în valoare de x Lei.

Pentru a motiva această dispoziție, inspectorii s-au referit la contractul încheiat la data de x Nov.2005 între S.C. x S.R.L. și x Danemarca având ca obiect prestări servicii de rambursare a T.V.A. aferentă combustibilului și taxelor de autostradă achitate în străinătate. Plecând de la constatarea că, în perioada 01 Martie 2008 – 30 Aprilie 2010, S.C. x S.R.L. a achitat prin compensare suma de x Lei, reprezentând tariful pentru operațiunile de recuperare a T.V.A. extern, organele de control au apreciat că se impune să invoce exigibilitatea unui impozit pentru venituri realizate de nerezidenți, în procent de 4%, inspectorii asimilând societatea daneză unui broker / comisionar general, față de care orice plăți reprezintă comisioane. S-a invocat de către inspecție art. 116 și 118 Cod Fiscal prin raportare la art.12 al.2 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată în(tre) România și Danemarca, ratificată prin Decretul nr. 389 / 1977.

Criticăm dispoziția de colectare a impozitului de 4% pentru venituri realizate de nerezidenți și majorărilor aferente, această impunere fiind vădit netemeinică și nelegală pentru următoarele motive:

**a.** În primul rând, **calificarea prestatorului x ca broker / comisionar general este eronată**, acesta fiind un furnizor autorizat pentru servicii de recuperare a T.V.A. de la autorități publice din străinătate. În mod evident, **x nu a intermediat nimic din punct de vedere comercial**, serviciul său nefiind concretizat prin încheierea ulterioară de către S.C. x S.R.L. a unor tranzacții comerciale având ca obiect bunuri și servicii; **x a depus diligențe față de autorități fiscale, și nu față de agenți comerciali, pentru ca noi să putem exercita dreptul de recuperare a T.V.A..** Pe cale de consecință, **invocarea art.7 pct.9 din Codul Fiscal este irelevantă**, deoarece sumele reținute de x în contul prestației sale nu reprezintă comisioanele la care se referă articolul, ci **sunt de fapt tarife / onorarii**, acest termen fiind folosit atât în contractul original în limba engleză ([...]), cât și în traducerea legalizată a acestuia în limba română, pusă la dispoziție organelor de control. (anexa x)

[...].

În concluzie, având în vedere motivele de mai sus și dovezile anexate, solicităm anularea dispoziției privind stabilirea sumei de x Lei ca impozit suplimentar pentru veniturile obținute din România de către nerezidenți –x, și implicit anularea măsurii de aplicare a majorărilor de întârziere în valoare de x Lei, întrucât reprezintă obligații stabilite neîntemeiat.

[...] 5. În cele din urmă, prin aceeași decizie cu nr. x / x lun. 2010 s-a stabilit și obligația de plată a fondului special de solidaritate socială suplimentar pentru persoanele cu handicap, în valoare de x Lei, la care s-au aplicat majorări de întârziere în valoare de x Lei.

În motivarea dispoziției de calculare și stabilire a acestei obligații, organele de control au invocat Legea nr. 448 / 2006, individualizarea obligației fiind întemeiată pe art. 78 al.2 din lege, [...].

**a. Inspectorii D.G.F.P. Prahova nu au făcut dovada dreptului de a controla fondul special**, în motivarea dispoziției lor neregăsindu-se nicio referire la această competență. Apreciem că nici nu ar fi putut să prezinte o astfel de dovadă a competenței, întrucât, conform art. 78 al. 5 din Legea nr.448 / 2006, **“monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. (2) și (3) se fac de către Inspekția Muncii.”** Pe cale de consecință, cum inspectorii D.G.F.P. Prahova nu fac parte din Inspekția Muncii, aceștia nu aveau competența materială să controleze modul în care am respectat art. 78 al.2, motiv pentru care dispozițiile privind sumele datorate fondului sunt nule.

În sprijinul celor argumentate prezentăm **adresa emisă de A.J.O.F.M. Prahova sub nr. x / x Iul.2010 prin care suntem informați că “monitorizarea și controlul respectării prevederilor Legii nr. 448 / 2006, cu modificările și completările ulterioare ( conform art.78 din lege ) se fac de către Inspekția Muncii cu sediul în x, bd. x nr. x Jud. Prahova.”** (Anexa x)

[...] În concluzie, având în vedere motivele susținute și dovezile anexate, solicităm anularea dispoziției privind stabilirea fondului special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap suplimentar în valoare de x Lei, și implicit anularea măsurii de aplicare a majorărilor de întârziere în valoare de x Lei, întrucât controlul și stabilirea acestui fond s-au realizat de către o autoritate fără competență în domeniu, cu încălcarea art. 78 al.5 din Legea nr.448 / 2006. [...].”

## **II. – Din Decizia de impunere nr. x din x iunie 2010, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspekție fiscală din x iunie 2010, rezultă următoarele:**

\* **Inspekția fiscală**, finalizată la data de x iunie 2010, a avut ca obiectiv al controlului verificarea modului de determinare, evidență, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “x” S.R.L., în perioada ianuarie 2008 – aprilie 2010, printre care și cele reprezentate de taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile obținute din România de către nerezidenți și contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspekție fiscală din data de x iunie 2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x din x iunie 2010.

În acest Raport, la **CAPITOLUL III — s-a consemnat (citată):**

### **“[...] 2. Taxa pe valoarea adăugată**

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului VI din Legea nr. 571/2003 [...], ale H.G. nr. 44/2004 [...], precum și ale Metodologiilor de inspekție fiscală a taxei pe valoarea adăugată aprobate de A.N.A.F. – Direcția de Metodologie și Proceduri pentru Inspekția Fiscală prin adresele nr. 300054/11.01.2007, 301280/15.05.2007 și 302768/noiembrie 2007.

[...] Ultima verificare, privind modul de constituire și evidențiere a taxei pe valoarea adăugată a fost efectuată până la data de 31.03.2008 de către organele de inspekție fiscală din cadrul A.I.F. Prahova, [...].

[...] În intervalul supus verificării, S.C. x S.R.L. a desfășurat ca activitate principală transport rutier de mărfuri – cod CAEN x, activitate prevăzută în statutul societății și pentru care deține “Licența pentru transportul rutier public de mărfuri în trafic internațional” seria x, nr. x, emisă de A.R.R. valabilă până la data de x.2011.

[...] În intervalul verificat (aprilie 2008 – aprilie 2010), societatea a înregistrat TVA colectată în sumă totală de x lei și TVA deductibilă în cuantum de x lei, rezultând TVA de recuperat în valoare totală de x lei. În aceeași perioadă S.C. x S.R.L. a efectuat viramente în contul TVA în cuantum de x lei și a beneficiat de rambursări cu control ulterior, fiindu-i restituită valoarea totală de x lei. Rezultă în final o TVA de plată în sumă de x lei, situația analitică fiind prezentată în anexa nr. x.

### **[...] a) Cu privire la TVA deductibilă**

[...], urmare a verificării efectuate au fost constatate o serie de deficiențe, după cum urmează:

– așa cum am arătat la punctul “Impozitul pe profit”, în perioada verificată societatea și-a exercitat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibililor (motorină), pentru care la solicitarea organelor de inspekție fiscală nu a putut justifica utilizarea în folosul operațiunilor sale impozabile.

Astfel, pe baza consumurilor normate stabilite și aprobate de conducerea societății (Nota internă nr. x/x.10.2007 – anexa nr.x), la finele fiecărei luni societatea întocmește situații centralizatoare pe fiecare cursă efectuată și mijloc de transport privind diferențele constatate între consumul normal de combustibil și cel efectiv, stabilind cantitativ și valoric consumurile de combustibil nejustificate.

Analizând în detaliu acest aspect, situația se prezintă astfel:

– în luna octombrie 2007, societatea a emis o notă internă, înregistrată sub nr. x/x.10.2007 prin care se stabilesc consumurile normate de combustibil corespunzător fiecărui tip de autotren de transport marfă deținut în patrimoniul. [...].

Potrivit acestui document, consumul specific normat se determină după relația:

$C_n = C_0 + (Q \cdot 0,5) / 100 \text{ km}$ , unde  $C_0$  – reprezintă consumul specific pentru deplasarea fără încărcătură corespunzător fiecărui tip de autotren deținut în parcul auto de societate (respectiv  $x\%$  și  $x\%$ ), iar  $Q$  – reprezintă sarcina transportată exprimată în tone.

Față de acesta, pe perioada lunilor de iarnă societatea mai acordă deducere și pentru consumul de combustibil al aerotermelor cu care sunt echipate autotrenurile de transport marfă, respectiv  $x$  l/zi/mașină.

[...] – la finele fiecărei curse efectuate, pornind de la datele consemnate în foile de parcurs completate de șofer pe traseu, societatea întocmește “o fișă de urmărire a consumului de carburanți la auto nr. ...”. Pe baza acestei fișe se determină următoarele : kilometri parcurși, sarcina transportată (tone), consumul pe gol și consumul pe plin având la bază normativul aprobat de societate, restul în rezervor la sosire real și restul în rezervor la sosire scriptic, determinându-se astfel consumul nejustificat de combustibil față de consumul normat hotărât și aprobat de conducerea societății.

Pentru cantitatea de combustibil ( $x$  litri – determinată potrivit situației din anexa nr. x) al cărei consum nu se justifică ca fiind utilizat în folosul operațiunilor impozabile ale societății, în baza prevederilor art. 145 (2) din Legea nr. 571/2003, [...], la control nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Invocarea acestui articol are la bază următoarele justificări :

– consumurile normate au fost stabilite și aprobate de conducerea executivă a societății printr-o notă internă;  
– determinarea consumului pe fiecare mijloc de transport și pe fiecare cursă în parte s-a efectuat pornind de la acest normativ și ținând cont de kilometri parcurși și de tonajele transportate, înscrise în foile de parcurs întocmite. [...].

[...] Se constată cu ușurință că în toate actele menționate societatea face referire la normativul stabilit și aprobat prin Nota internă nr. x/x.10.2007, acesta fiind unul obiectiv, acoperitor pentru fiecare tip de autotren.

Menționăm faptul că au existat și situații în care consumul nejustificat de combustibil a fost imputat șoferilor, la baza stabilirii prejudiciului (așa după cum este înscris în “Angajamentele de plată” întocmite de șoferi) stând același normativ stabilit și aprobat de societate.

Pentru celelalte situații (în care până la data prezentei verificări nu s-a dispus imputarea sumelor cu care s-a depășit consumul normat de combustibil ori nu s-au luat alte măsuri), întrucât acest consum nu poate fi justificat ca fiind utilizat pentru operațiunile impozabile ale societății ([...]), în baza prevederilor art. 145 (2) din Legea nr. 571/2003, [...], la control pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în valoare totală de  $x$  lei, determinată potrivit situației prezentate în anexa nr. x la control nu s-a acordat drept de deducere. [...].

[...] **b) Referitor la TVA colectată**

[...] Ca deficiențe au fost constatate următoarele :

[...] **2. Operațiuni neimpozabile în România** – În intervalul supus verificării societatea a realizat operațiuni neimpozabile în România din punct de vedere al TVA, reprezentate de servicii de transport intracomunitar de bunuri, operațiuni ce se încadrează în prevederile art. 133 (2), lit.c), respectiv 133 (2) din Legea nr. 571/2003, [...].

Potrivit metodologiei de inspecție fiscală nr. 300054/11.01.2006 emisă de A.N.A.F., în timpul inspecției fiscale s-a solicitat Compartimentului Teritorial de Schimb Internațional de Informații verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA ale clienților societății din celelalte state membre ([...]). Urmare a răspunsului transmis s-a constatat că pentru un număr de  $x$  clienți nu a fost confirmată valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA sau aceasta a fost confirmată doar pentru anumite intervale.

Față de cele de mai sus, operațiunile de transport intracomunitar de bunuri cu loc de plecare în România, efectuate către clienți pentru care nu a fost confirmată valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA într-un alt stat membru, potrivit prevederilor art. 133 (2), alin.c) (pentru anii 2008 – 2009), respectiv 133 (2) și 133 (5), lit.c) (pentru anul 2010), coroborate cu cele ale punctului 13 (9) al aceluiași articol din H.G. nr. 44/2004, [...], au locul prestării în România, fiind considerate operațiuni impozabile în acest stat.

Aferentă acestor operațiuni care au însumat  $x$  lei a fost colectată TVA în valoare totală de  $x$  lei (anexa nr. x).

**3. Operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere** – În perioada verificată societatea a realizat operațiuni de această natură reprezentând prestări servicii transport legate direct de exportul și importul de bunuri. Serviciile de transport legate direct de exportul de bunuri, precum și cele legate direct de importul bunurilor dacă valoarea acestora a fost inclusă în baza de impozitare în vamă a bunurilor importate, sunt operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere potrivit art. 143 (1) lit.c) și d) din Legea 571/2003, [...].

Pentru aceste operațiuni justificarea scutirii de taxă s-a făcut pe baza documentelor prevăzute la art. 4 (2) din O.M.F.P. nr. 2222/2006, [...].

Urmare a verificării efectuate asupra acestor operațiuni s-au constatat următoarele :

[...] – [...], în lunile mai 2009 și decembrie 2009 unitatea a emis către firma a S.R.L. Brașov un număr de două facturi (nr. x/x.05.2009 în valoare de  $x$  lei și nr. x/x.12.2009 în sumă totală de  $x$  lei) reprezentând contravaloarea a două transporturi pe rutele România – Belgia, România – Elveția. Facturile au fost emise în regim de scutire, societatea încadrând operațiunile în prevederile art. 143 (1), lit.c) din Legea nr. 571/2003, [...], respectiv servicii de transport legate direct de exportul bunurilor.

La control societatea nu a prezentat toate documentele prevăzute la art. 4 (2) din O.M.F.P. nr. 2222/2006, respectiv documentele din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate sau sunt plasate în unul dintre regimurile menționate la art. 144 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal.

[...], operațiunile au fost considerate impozabile în România în baza art. 126 (1) din Codul Fiscal. În consecință, asupra acestor operațiuni s-a procedat în timpul controlului la aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art. 140 (1) din același act normativ, rezultând o TVA colectată suplimentar în valoare totală de x lei.

– o situație similară a fost constatată și în luna aprilie 2010, când societatea a facturat către S.C. b S.R.L. Ploiești, în regim de scutire de taxă, factura nr. x/x.04.2010 în valoare totală de x lei reprezentând transport marfă pe ruta România – Elveția. Nici în acest caz societatea nu a prezentat toate documentele prevăzute la art. 4 (2) din O.M.F.P. nr. 2222/2006, în speță documentul din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate sau sunt plasate în unul dintre regimurile menționate la art. 144 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal. În consecință, s-a procedat în timpul controlului la aplicarea cotei de TVA de 19% prevăzută la art. 140 (1) din același act normativ, rezultând o TVA colectată suplimentar în valoare totală de x lei.

[...] În sinteză, în contul TVA, la inspecția fiscală, s-au stabilit următoarele obligații de plată suplimentare :

- debit suplimentar : x lei
- majorări de întârziere : x lei

### **3. Impozitul pe veniturile persoanelor nerezidente**

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor titlului V din Legea nr. 571/2003 [...] și a cuprins perioada 01.03.2008 – 30.04.2010.

[...] Urmare a inspecției fiscale efectuate asupra impozitului pe veniturile realizate din România de nerezidenți au fost reținute ca deficiențe următoarele :

[...] b) – în intervalul supus verificării societatea a achitat către firma x Danemarca suma netă de x lei în baza contractului privind rambursarea TVA-ului și a accizelor fn/x.11.2005.

În acest sens în data de x.11.2005, S.C. x S.R.L. a încheiat cu firma x Danemarca un contract de prestări servicii cuprinzând potrivit prevederilor din contract servicii de rambursare a TVA-ului străin pentru combustibilul diesel achiziționat de la extern, conform nivelurilor de serviciu convenite (contractul încheiat cu x – anexa nr. x). Serviciile de rambursare a TVA-ului reprezintă serviciile prin care TVA-ul rambursabil străin încasat la facturi euroShell este recuperat de către x și plătit clientului (S.C. x S.R.L.) după ce x l-a recuperat.

Contractul încheiat prevede că x se angajează să furnizeze o factură netă cuprinzătoare pentru rambursarea TVA și pentru serviciile de rambursări a TVA-ului către client.

[...] x rambursează TVA-ul clientului în moneda locală a acestuia, mai puțin tariful către x, menționat la punctul x din contract.

Tarifele percepute pentru serviciile mai sus descrise sunt stabilite în procent din TVA-ul rambursabil în funcție de fiecare țară și serviciu prestat (facturare netă, rambursare trimestrială etc.) – [...]. Aceste tarife sunt înscrise în nota de credit furnizată de SHELL (emisă pentru valoarea taxei rambursate), în numele și pentru contul x, fiind deduse din TVA-ul de rambursat.

Față de cele de mai sus, în perioada controlată [...], societatea a înregistrat în evidența contabilă și a efectuat plăți, reprezentând potrivit explicației din facturile întocmite comisioane, în valoare totală de x lei (echivalentul a x euro).

Menționăm că aceste comisioane nu au fost evidențiate în contul contabil distinct prevăzut pentru astfel de operațiuni (622 “Cheltuieli cu comisioanele și onorariile”), fiind reflectate prin intermediul contului 6022 “Cheltuieli cu combustibilul” cu ocazia primirii notei de creditare de la SHELL, ocazie cu care societatea înregistrează în acest cont cu semnul “minus” (ca diminuare a acestei cheltuieli) valoarea notei, mai puțin comisionul specificat de emitent în numele și pentru x.

[...] Arătăm totodată, că potrivit art. 7 punctul 9 din Codul Fiscal [...], comisionul reprezintă orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială.

Pentru comisioanele plătite societatea nu a calculat, reținut, virat și declarat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, astfel că în timpul inspecției fiscale s-a procedat la stabilirea acestuia.

Întrucât în timpul controlului societatea a prezentat certificatul de rezidență fiscală al beneficiarului veniturilor, [...], determinarea impozitului s-a făcut potrivit art. 118 din Legea nr. 571/2003 [...].

Astfel, s-a stabilit prin aplicarea cotei de 4% prevăzută la art. 12 (2) din Convenția între Republica Socialistă România și Regatul Danemarca [...], ratificată prin Decretul nr. 389/1977, un impozit suplimentar în valoare totală de x lei, aferent căruia au fost calculate majorări de întârziere în baza art. 120 din Codul de Procedură Fiscală în valoare totală de x lei (anexa nr. x).

### **[...] 6. Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap**

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Legii nr. 448/2006 și se referă la perioada ianuarie 2007 – aprilie 2010.

Urmare a inspecției fiscale efectuate s-a constatat că în perioada controlată [...], societatea a înregistrat peste 50 de salariați.

În aceste condiții potrivit prevederilor art. 78 (2) din Legea nr. 448/2006, republicată, [...], contribuabilul avea obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.

Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea nu (a) angajat personal în condițiile prevăzute la aliniatul anterior.

Potrivit alin. 3 al aceluiași articol “[...]”

Urmare a verificării efectuate cu privire la acest aspect s-a constatat că societatea a achiziționat produse/servicii de la unități protejate autorizate, dar nu în cuantumul prevăzut la art. 78 (3), lit.b) din Legea nr.

448/2006, republicată, [...], fapt pentru care în timpul inspecției fiscale s-a procedat la recalcularea acestui fond potrivit situației prezentate în anexa nr. x.

A rezultat astfel un fond special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap suplimentar în valoare totală de x lei, aferent căruia au fost calculate majorări de întârziere în baza art. 120 din Codul de Procedură Fiscală în valoare totală de x lei (anexa nr.x). [...].”

**III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

În **Raportul de inspecție fiscală din x iunie 2010**, încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către S.C. “x” S.R.L., printre care și cele reprezentate de taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe veniturile obținute din România de către nerezidenți și contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, deficiențele constatate la aceste obligații fiscale fiind contestate de societatea comercială.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “x” - cod CAEN x, pentru care deține “*Licența pentru transportul rutier public de mărfuri în trafic internațional*” seria x, nr.x, emisă de A.R.R. valabilă până la data de x 2011.

**1.) – Referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei:**

Verificarea a cuprins perioada aprilie 2008 – aprilie 2010, iar în urma controlului s-a stabilit TVA de plată în sumă de x lei, cu x lei mai mult decât obligația determinată de societatea comercială, diferență suplimentară pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei.

Din aceste obligații suplimentare, societatea comercială contestă TVA de plată suplimentară în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei, compuse din:

**a) – TVA de plată în sumă de x lei rezultată din neacordarea dreptului de deducere a taxei aferentă achizițiilor de combustibil nejustificat:**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă controlului, respectiv aprilie 2008 – aprilie 2010, societatea comercială contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA deductibilă aferentă achizițiilor de combustibil (motorină), dar pentru cantitatea de x litri nu a putut justifica utilizarea în folosul operațiunilor impozabile.

Cantitatea de x litri de motorină reprezintă diferența dintre consumul normat de combustibil – stabilit de societatea comercială contestatoare prin Nota internă nr. x/x octombrie 2007 pentru fiecare tip de autovehicul de transport marfă aflat în patrimoniu și consumul efectiv realizat.

Astfel, în baza prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal, pentru TVA deductibilă în sumă de **x lei** – aferentă cantității de x litri de motorină, cantitate ce nu a fost justificată ca fiind utilizată în folosul operațiunilor taxabile (conform situației prezentată în anexa nr. x la RIF) – la inspecția fiscală a fost anulat dreptul de deducere.

\* Prin contestația formulată, societatea comercială susține faptul că organele de inspecție fiscală au interpretat și aplicat eronat legislația fiscală.

Astfel, consideră că pentru achizițiile de combustibil (motorină) în cantitate de x litri, în mod eronat s-a anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de x lei, întrucât combustibilul a fost utilizat pentru efectuarea de operațiuni impozabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

Societatea comercială contestatoare susține că pentru a dovedi că are dreptul de deducere a TVA deductibilă, prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal trebuie corelate cu cele ale art.146 alin.(1) din cod și cu cele pct.46 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal – aprobate prin H.G. nr. 44/2004 – referitoare la deținerea unei facturi sau a unui bon fiscal de achiziție a combustibilului, precum și cu precizările Ordinului M.F.P. nr.1826/2003.

În contestație se mai arată și faptul că, la nivel scriptic, s-a evaluat un consum de combustibil inferior cantităților achiziționate, dar care nu poate să fie în niciun fel interpretat ca o

situație de lipsă a documentelor justificative privind cantitățile alimentate în plus față de cea evaluare.

În concluzie, diferența de x litri de motorină stabilită între consumul scriptic și cel efectiv, nu poate fi decât reclamată ca prejudiciu de la șoferi și, în niciun caz, nu poate fi stabilită drept o cantitate pentru care, din perspectivă fiscală, nu ar exista documentul justificativ de achiziționare care, conform legii, dă dreptul la deducerea TVA deductibilă în sumă de x lei.

În exercitarea dreptului legal de a depune noi probe în susținerea cauzei, conform pct. 182.1. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, societatea comercială contestatoare a anexat la dosarul contestației xerocopii ale: documentelor justificative privind achizițiile de motorină din perioada 2008 – 2010, adrese diverse, certificate de grefă eliberate de instanțele judecătorești, sentințe civile, rapoarte de expertiză tehnică, facturi etc..

**\* Având în vedere susținerile din contestație, documentele justificative anexate în copie acesteia, coroborate cu aspectele consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare constată următoarele:**

La inspecția fiscală din x iunie 2010, organele de control nu s-au pronunțat în sensul nerecunoașterii achizițiilor de combustibil (motorină) efectuate de societatea comercială contestatoare în perioada supusă verificării.

În speță, anexarea la contestație a documentelor justificative care au stat la baza acestor achiziții este inutilă și nu a necesitat din partea contestatoarei decât un consum suplimentar de timp și hârtie pentru xerocopiere.

Constatăriile organelor de inspecție fiscală care au determinat anularea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de x lei, s-au bazat pe modul de utilizare a combustibilului achiziționat pe teritoriul României, respectiv dacă acesta a fost utilizat integral în folosul operațiunilor taxabile, așa cum prevede art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal:

**“Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**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;”**

Consumurile de combustibili în transportul auto de bunuri nu sunt legiferate de niciun act normativ, Autoritatea Rutieră Română lăsând la latitudinea fiecărui agent economic de profil stabilirea normelor de consum de combustibil pentru parcul auto deținut.

Stabilirea normelor de consum este atribuția comisiei tehnice constituită în cadrul unității, iar în lipsa unei astfel de comisii, normele sunt elaborate și aprobate de conducerea agentului economic.

În vederea stabilirii normelor de consum, societatea comercială a purtat corespondență privind consumurile estimative de combustibili cu producătorii de autovehicule de la care deține mijloacele de transport auto. Singurul producător care a comunicat un consum estimativ de combustibili a fost “x”.

Astfel, s-a constatat că S.C. “x” S.R.L. a emis Nota internă nr. x din x octombrie 2007, aprobată de conducerea unității, prin care s-au stabilit normele de consum pentru combustibil, individualizate pe fiecare tip de autovehicul aflat în patrimoniu.

Potrivit acestui document, consumul normal de combustibil se determina după formula:

$$C_n = C_0 + (Q \times 0,5)/100 \text{ Km}$$

unde:  $C_0$  – reprezintă consumul specific de combustibil pentru deplasarea fără încărcătură, corespunzător fiecărui tip de autovehicul;

$Q$  – reprezintă încărcătura transportată, exprimată în tone.

Valorile obținute prin aplicarea acestei formule, corespunzător distanței în kilometri efectiv parcursă de fiecare autovehicul, au fost considerate de societatea comercială contestatoare ca fiind acoperitoare pentru orice parcurs realizat în țară sau în străinătate, avându-se totodată în vedere și alți factori obiectivi (anotimp) și subiectivi ce pot să apară pe traseu.

Pe baza acestor norme de consum, la sfârșitul fiecărei luni, societatea comercială întocmea situații centralizatoare pentru fiecare cursă și mijloc de transport auto privind



diferențele rezultate între consumul normat de combustibil și cel efectiv, stabilind astfel – cantitativ și valoric – consumurile de combustibil nejustificate.

Conform acestor situații, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea comercială contestatoare a stabilit în perioada supusă controlului, respectiv aprilie 2008 – aprilie 2010, cantitatea de x litri de motorină drept consum de combustibil nejustificat.

Prin stabilirea normelor de consum pentru combustibili, societatea comercială contestatoare recunoaște în acest fel că doar achizițiile care se încadrează în aceste norme sunt cele care sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, iar depășirile față de norme nu sunt recunoscute ca fiind utilizate pentru activitatea impozabilă a societății comerciale.

Întrucât normele de consum au fost stabilite și aprobate de conducerea executivă a S.C. "x" S.R.L. printr-o notă internă ce a dobândind astfel calitatea de act normativ, iar depășirea acestora a fost sancționată de societatea comercială contestatoare în unele cazuri prin imputarea valorii cantităților de combustibili consumate în mod nejustificat șoferilor care nu au respectat normele de consum stabilite, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au anulat dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de x lei (x lei x 19%) aferentă achizițiilor de motorină în cantitate de x litri, stabilită de societatea comercială drept consum nejustificat – așa cum rezultă din Anexa nr.x la Raport, deoarece aceste achiziții nu au mai fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal (mai sus citate).

Referitor la susținerile prezentate în contestație, menționăm:

– Faptul că motorina în cantitate de x litri a fost achiziționată în vederea desfășurării de operațiuni impozabile, nu reprezintă un argument în susținerea deductibilității TVA aferentă de x lei, în condițiile în care s-a demonstrat că această cantitate de motorină reprezintă un **consum nejustificat** pentru activitatea de transport, așa cum a stabilit însăși societatea comercială contestatoare.

Astfel, chiar dacă societatea comercială a beneficiat de dreptul de deducere a TVA deductibilă la momentul achiziției motorinei, moment în care nu se cunoștea dacă combustibilul se va încadra în norma de consum stabilită, totuși, la sfârșitul fiecărei luni, în funcție de cantitatea de combustibil nejustificată, societatea comercială avea obligația corectării operațiunilor înregistrate, prin anularea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă aferentă acestui combustibil achiziționat, dar nejustificat.

– Organele de inspecție fiscală nu au invocat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și ale pct. 46 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA deductibilă, prevederi referitoare la obligația plătitorilor de TVA de a deține documente de achiziție a bunurilor, respectiv facturi care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal și bonuri fiscale (pentru combustibili).

Așa cum am arătat mai sus, neacordarea dreptului de deducere a TVA deductibilă în sumă totală de x lei s-a făcut în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, ca urmare a faptului că parte din achizițiile de combustibil nu au fost destinate operațiunilor taxabile.

Faptul că motorina achiziționată a și fost consumată nu reprezintă un argument în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât parte din această motorină nu a fost utilizată în folosul operațiunilor taxabile.

– Organele de inspecție fiscală nu au colectat suplimentar TVA în sumă de x lei și nu au aplicat prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal referitoare la bunurile constatate lipsă în gestiune ca reprezentând operațiuni asimilate livrărilor de bunuri.

– Chiar dacă se dovedește faptul că grila de consum impusă de societatea comercială nu este absolută și aceasta este susceptibilă de o serie de ajustări, așa cum s-a demonstrat prin diverse rapoarte de expertiză tehnică judiciară efectuate cu ocazia litigiilor apărute între societatea comercială și salariații-șoferi, expertize în care consumurile de combustibil sunt mai mari, organele de inspecție fiscală nu pot folosi consumurile din aceste rapoarte pentru calculul depășirilor nejustificate la combustibil, atâta timp cât societatea comercială și-a menținut grila de consum impusă chiar și după efectuarea acestor expertize, deși recunoaște că norma de consum nu este certă.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că pentru TVA deductibilă în sumă de x lei aferentă achizițiilor de motorină care nu au fost utilizate în folosul operațiilor taxabile, societatea comercială contestatoare nu are drept de deducere, astfel încât contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**b) – TVA de plată în sumă de x lei rezultată din colectarea suplimentară a taxei:**

\* Din verificarea de către organele de inspecție fiscală a operațiilor neimpozabile cu TVA în România reprezentate de servicii de transport intracomunitar de bunuri, operațiuni care se încadrează în prevederile art. 133 alin.(2) din Codul fiscal, s-a constatat că pentru un număr de x clienți ai societății comerciale contestatoare nu a fost confirmată valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA de către Compartimentul T.S.I.I. al D.G.F.P. Prahova.

Astfel, pentru operațiunile derulate cu acești clienți, care au totalizat x lei, la inspecția fiscală s-a colectat suplimentar TVA în sumă de x lei (x lei x 19%) – din care societatea comercială contestă suma de x lei în cazul a x clienți.

De asemenea, întrucât la inspecția fiscală din x iunie 2010, societatea comercială contestatoare nu a prezentat documentele justificative prevăzute la art. 4 alin. (2) din Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul a x facturi emise în regim de scutire pentru servicii de transport legate direct de exportul și importul de bunuri – respectiv nr. x/x mai 2009, nr. x/x decembrie 2009 și nr. x/x aprilie 2010 – în valoare totală de x lei, organele de control au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de x lei (x lei x 19%).

\* Prin contestația formulată, referitor la colectarea suplimentară de TVA în sumă de x lei (x lei + x lei), societatea comercială susține că deține codurile de înregistrare în scopuri de TVA valabile ale clienților săi, pentru cele x cazuri (x din Danemarca și x din Germania) ce fac obiectul contestației (TVA colectată suplimentar x lei), precum și dovezi că în cazul a x transporturi (TVA colectată suplimentar x lei), vizate la control, acestea sunt aferente unui import și unor exporturi de bunuri (beneficiari: x. din Elveția, S.C. "a" S.R.L. Brașov și S.C. "b" S.R.L. Ploiești).

\* **Având în vedere susținerile din contestație, documentele justificative anexate în copie acesteia, coroborate cu aspectele consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare constată următoarele:**

• În ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de x lei aferentă serviciilor de transport intracomunitar de bunuri prestate de societatea comercială contestatoare către clienți pentru care nu a fost confirmată valabilitatea codului de înregistrare în scopuri de TVA, conform Metodologiei de inspecție fiscală nr.300054/11 ianuarie 2006 emisă de A.N.A.F., în timpul inspecției fiscale din x iunie 2010 s-a solicitat Compartimentului teritorial de schimb internațional de informații din cadrul D.G.F.P. Prahova prin adresa nr.x/x iunie 2010, confirmarea valabilității codului de înregistrare în scopuri de TVA pentru un număr de x clienți, printre care și pentru cei x clienți menționați în contestație, respectiv x din Danemarca și x din Germania.

Legat de acești x clienți, societatea comercială contestatoare susține valabilitatea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, anexând la contestație copii ale facturilor emise și răspunsuri de validare a numărului de înregistrare pentru TVA, respectiv:

- factura nr. x/x mai 2009, cumpărător x, cod TVA DK-x;
- factura nr. x/x ianuarie 2010, cumpărător x, cod TVA DE-x.

Prin cererea nr.x/x septembrie 2010, Biroul soluționare contestații a solicitat Compartimentului de schimb internațional de informații Prahova verificarea codului de înregistrare în scopuri de TVA a celor două firme străine menționate mai sus.

Prin răspunsul nr.x/x septembrie 2010, Compartimentului de schimb internațional de informații Prahova a confirmat valabilitatea celor două coduri de înregistrare în scopuri de TVA pentru care s-a solicitat verificarea.

În aceste condiții rezultă că serviciile consemnate în cele două facturi reprezintă transport intracomunitar de bunuri, fiind astfel operațiuni neimpozabile în România din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.133 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal (până la 31.12.2009), respectiv

art.133 alin.(2) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.13 alin.(9) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 (după 01.01.2010), din care cităm:

**“Art. 133. – [...] (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:**

**c) locul de plecare a unui transport intracomunitar de bunuri. Prin excepție, în cazul în care serviciul de transport este prestat unui client care, pentru prestarea respectivă, furnizează un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului, se consideră că transportul are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA. Prin transport intracomunitar de bunuri se înțelege orice transport de bunuri ale cărui:**

1. loc de plecare și loc de sosire sunt situate în două state membre diferite; sau

2. loc de plecare și loc de sosire sunt situate în același stat membru, dar transportul este efectuat în legătură directă cu un transport intracomunitar de bunuri;”

**“Art. 133. – [...] (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”**

#### **“Norme metodologice**

**13. [...] (9) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix, aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Comunitate. Se considera că această condiție este îndeplinită atunci când beneficiarul comunică prestatorului o adresă a sediului activității economice, sau, după caz, a unui sediu fix, din Comunitate, precum și un cod valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, inclusiv în cazul persoanelor juridice neimpozabile care sunt înregistrate în scopuri de TVA.”**

Drept urmare, contestația urmează a fi admisă parțial pentru suma de x lei TVA colectată suplimentar.

• În ceea ce privește TVA colectată suplimentar în sumă de **x lei** aferentă serviciilor de transport direct legate de importul de bunuri facturate de societatea comercială contestatoare către firma x din Elveția, conform facturii nr. x/x iulie 2009 în valoare de x euro, la contestație au fost anexate copiile următoarelor documente:

– factura nr. x/x iulie 2009;

– scrisoarea de transport CMR pentru transportul pe ruta Elveția - România ;

– declarația vamală de import nr. x/x iulie 2009;

– document T1 având MRN x;

– comanda de transport din x iulie 2009.

În acest caz, contestația arată că îi sunt incidente prevederile art.143 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal privind scutirea de TVA pentru transportul direct legat de importul de bunuri și nu cele ale art. 133 alin.(2) și/sau alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, cum greșit a stabilit inspectia fiscală, considerând transport intracomunitar.

Într-adevăr, transportul consemnat în factura nr. x/x.07.2009 este unul internațional – pe ruta Elveția-România, dar pentru a fi scutit de TVA, societatea comercială contestatoare trebuia să prezinte și documentul din care să rezulte că valoarea serviciilor de transport este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate, conform prevederilor art.5 alin.(2) lit.d) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006 (din care cităm mai jos):

**“Art. 5. – [...] (2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de importul de bunuri, se justifică de prestator, în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România în conformitate cu prevederile art. 133 din Codul fiscal și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplica o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:**

**[...] d) documentele din care să rezulte că bunurile transportate au fost importate în Comunitate și că valoarea serviciilor este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate.”, document care însă nu a fost prezentat nici la inspectia fiscală și nici cu ocazia formulării și depunerii contestației.**

Drept urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

\* Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă totală de x lei aferentă unui număr de x facturi pentru care în timpul inspecției fiscale societatea comercială nu a făcut dovada că reprezintă transporturi direct legale de exportul de bunuri, în contestație se susține că există toate documentele justificative prevăzute de lege, în acest sens anexând următoarele xeroxii:

**1. – Pentru factura nr. x/x mai 2009**, în valoare de x EUR (x lei) reprezentând transport internațional de mărfuri pe ruta România-Elveția, cumpărător S.C. "a" S.R.L. Brașov (ROx):

- factura nr. x/x mai 2009;
- Comandă-contract de transport Nr. x;
- Scrisoare CMR No.x/x mai 2009 care demonstrează că, la data de x mai 2009, marfa a fost descărcată de autotrenul cu nr. x la x – Elveția, așa cum se demonstrează și cu semnătura și ștampila destinatarului aplicate în rubrica 24 din CMR;
- Declarație vamală de export, ca și formularul MRN, ambele în format electronic, din care rezultă că exportul bunurilor și transportul internațional s-a efectuat pe ruta România (x) – Elveția (x), prin biroul de ieșire din spațiul comunitar situat în Austria.

Față de documentele justificative mai sus prezentate, conform prevederilor art.4 alin.(2) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006 (din care cităm mai jos):

**“Art. 4 – (1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141 din Codul fiscal, legate direct de exportul de bunuri.**

**(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifică de prestator în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 133 din Codul fiscal, și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplică o scutire de taxă. Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:**

**a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal;**

**b) contractul încheiat cu beneficiarul;**

**c) documentele specifice de transport prevăzute la alin. (4), în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente;**

**d) documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate.”, rezultă că transportul consemnat în această factură este direct legat de exportul de bunuri pe ruta România (x) – Elveția (x), fiind astfel scutit de TVA, conform prevederilor art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal:**

**“Art. 143. – (1) Sunt scutite de taxă:**

**[...] c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141, legate direct de exportul de bunuri;”**

Drept urmare, contestația urmează a fi admisă parțial pentru suma de **x lei** TVA colectată suplimentar la control (x lei x 19%).

**2. – Pentru factura nr. x/x decembrie 2009**, în valoare de x EUR (x lei), în care s-a consemnat transport internațional de mărfuri pe ruta România-Belgia, cumpărător S.C. "a" S.R.L. Brașov (ROx):

- factura nr. x/x decembrie 2009;
- Comandă-contract de transport Nr. x;
- Scrisoare CMR No.x;
- Declarație vamală de export(România – x; Rusia – x).

Față de documentele justificative mai sus prezentate, în acest caz transportul nu este direct legat de exportul de bunuri – așa cum a considerat societatea comercială contestatoare, încadrând operațiunea în prevederile art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal referitoare la scutirea de TVA pentru aceste servicii, ci este un transport intracomunitar de bunuri, întrucât serviciul a fost prestat numai pe ruta România – Belgia, cu toate că destinația finală a bunurilor era Rusia.

Astfel, întrucât beneficiarul serviciilor de transport intracomunitar, respectiv S.C. "a" S.R.L. Brașov (ROx) nu a comunicat societății comerciale contestatoare un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid din alt stat membru al U.E., conform prevederilor art.133 alin.(2) lit.c) din Codul fiscal (operațiune neimpozabilă în România), în mod corect și legal S.C. "x" S.R.L. datorează TVA colectată suplimentar în sumă de **x lei** (x lei x 19%), conform prevederilor art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea fiind impozabilă în România.

Astfel, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

**3. – Pentru factura nr. x/x aprilie 2010, în valoare de x EUR (x lei), reprezentând transport internațional de mărfuri pe ruta România-Elveția, cumpărător S.C. “b” S.R.L. Ploiești (ROx):**

- factura nr. x/x aprilie 2010;
- Comandă-contract de transport Nr. x din x/05/2010;
- Scrisoare CMR No.x.

În acest caz lipsește copia declarației vamale de export, prin care să se facă dovada că bunurile transportate au fost exportate. Acest document justificativ este prevăzut în mod expres la art.4 alin.(2) lit.d) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006 (mai sus citate).

În consecință, societatea comercială contestatoare datorează TVA colectată suplimentar la control în sumă de în sumă de x lei (x lei x 19%), conform prevederilor art.126 alin.(1) din Codul fiscal.

Astfel, și pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Recapitulând cele prezentate mai sus la pct.b), privitor la diferența suplimentară de TVA colectată în sumă de **x lei**, rezultă că se va admite parțial contestația formulată pentru TVA colectată în sumă de **x lei** (x lei + x lei) și se va respinge contestația pentru TVA colectată în sumă de **x lei** (x lei + x lei + x lei).

Centralizând datele privind diferența suplimentară contestată la TVA de plată în sumă de **x lei** (x lei/TVA deductibilă + x lei/TVA colectată), rezultă că se va admite parțial contestația pentru TVA de plată în sumă de **x lei**, ca și pentru majorările de întârziere aferente de **x lei**, și se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA de plată în sumă de **x lei** (x lei + x lei), ca și pentru majorările de întârziere aferente de **x lei**, datorate bugetului de stat în baza prevederilor art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

**2.) – Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei:**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea comercială contestatoare a înregistrat în evidența contabilă și a efectuat plăți în valoare totală de x lei (echivalentul a x €) reprezentând cheltuieli cu comisioane – conform explicațiilor înscrise în facturile emise de x din Danemarca, persoană juridică nerezidentă.

Aceste comisioane au fost achitate de societatea comercială contestatoare în baza Contractului de prestări servicii încheiat la data de x noiembrie 2005 cu firma x din Danemarca, privind rambursarea TVA-ului străin pentru achizițiile de combustibili de la extern, după recuperarea acestuia de la organele fiscale din țările comunitare.

Din verificare a rezultat că aceste servicii reprezintă operațiunile de recuperare de către x din Danemarca a TVA-ului rambursabil străin (încasat la facturi euroShell) și plătit S.C. “x” S.R.L., mai puțin comisionul datorat prestatorului.

Comisioanele percepute de persoana juridică nerezidentă pentru serviciile prestate sunt stabilite în procent din TVA-ul străin recuperat, în funcție de fiecare țară din Comunitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste comisioane plătite persoanei juridice nerezidente se încadrează în prevederile art.7 pct.9 din Codul fiscal referitoare la definiția termenului de comision, constatând totodată că nu s-a calculat, reținut, declarat și virat impozitul datorat pentru veniturile obținute din România de nerezidenți, conform art. 116 alin.(1) din Codul fiscal.

Întrucât în timpul inspecției fiscale societatea comercială contestatoare a prezentat certificatul de rezidență fiscală al firmei x din Danemarca, determinarea impozitului datorat s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.118 din Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.12 alin.(2) din Convenția ratificată prin Decretul nr. 389/1977, rezultând un impozit suplimentar în cotă de 4% în sumă de x lei, aferent căruia s-au calculat și majorări de întârziere în sumă totală de x lei, conform prevederilor art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

\* S.C. "x" S.R.L. contestă impozitul suplimentar în sumă de x lei stabilit la control ca datorat pentru veniturile obținute din România de o persoană juridică nerezidentă, ca și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei, întrucât consideră eronată calificarea prestatorului x din Danemarca drept broker/comisionar general, iar sumele achitate prestatorului nu reprezintă comisioane, ci tarife, onorarii.

În contestație se susține faptul că această persoană juridică nerezidentă nu a intermediat nimic din punct de vedere comercial, serviciile sale nefiind concretizate prin încheierea ulterioară de către S.C. "x" S.R.L. a unor tranzacții comerciale având ca obiect bunuri și servicii, întrucât x **"... a depus diligențe față de autorități fiscale, și nu față de agenți comerciali, pentru ca noi să putem exercita dreptul de recuperare a T.V.A.. Pe cale de consecință, invocarea art.7 pct.9 din Codul Fiscal este irelevantă, deoarece sumele reținute de x în contul prestației sale nu reprezintă comisioanele la care se referă articolul, ci sunt de fapt tarife / onorarii,..."**.

\* Codul fiscal prevede următoarele:

**"[...] Art. 7. – (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

**[...] 9. comision – orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială;**

**[...] Art. 113. – Nerezidenții care obțin venituri impozabile din România au obligația de a plăti impozit conform prezentului capitol și sunt denumiți în continuare contribuabili.**

**Sfera de cuprindere a impozitului**

**Art. 114. – Impozitul stabilit prin prezentul capitol, denumit în continuare impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, se aplică asupra veniturilor brute impozabile obținute din România.**

**Venituri impozabile obținute din România**

**Art. 115. – (1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:**

**[...] f) comisioane de la un rezident;**

**[...] Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți**

**Art. 116. – (1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.**

**[...] Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene**

**Art. 118. – (1) În înțelesul art. 116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra aceluși venit.[...]."**

\* **Având în vedere susținerile din contestație, coroborate cu aspectele consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare constată următoarele:**

Conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală din x iunie 2010, s-a constatat că în perioada supusă verificării, respectiv martie 2008 – aprilie 2010, S.C. "x" S.R.L. **a achitat comisioane în sumă netă de x lei** către firma x – persoană juridică rezidentă în Danemarca, conform Contractului încheiat la data de x noiembrie 2005 privind prestarea serviciilor de rambursare a TVA aferentă carburanților diesel achiziționați de la extern.

Serviciile prestate de persoana juridică nerezidentă constau în recuperarea de către prestator de la autoritățile fiscale din țări europene a TVA rambursabilă încasată la facturile euroShell și plata sumelor recuperate către S.C. "x" S.R.L. (prin intermediul firmei SHELL), mai puțin comisionul datorat, denumit "taxă" la punctul x din Contractul /x.11.2005, anexat în copie la dosarul contestației.

La control s-a constatat faptul că societatea comercială contestatoare nu a calculat, reținut, declarat și virat impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți pentru comisioanele plătite unui nerezident, conform prevederilor art.113, art.114, art.115 alin.(1) lit.f) și art.116 alin.(1) din Codul fiscal, mai sus citate.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea impozitului datorat pornind de la Contractul de prestări servicii din x noiembrie 2005 și de la documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate a TVA-ului extern recuperat și a comisioanelor datorate prestatorului, respectiv Notele de creditare emise lunar de SHELL.

Motivațiile prezentate în contestație nu sunt de natură a influența favorabil soluționarea acestui capăt de cerere, întrucât:

– natura sumelor plătite persoanei juridice nerezidente pentru prestarea serviciilor de recuperare a TVA-ului extern se încadrează în definiția prezentată la pct.9 al art.7 din Codul fiscal (mai sus citată), în sensul că acestea reprezintă comisioane și nu reprezintă tarife/onorarii, așa cum se susține în contestație și cum sunt definite în contractul încheiat între părți (tarife, taxe). Astfel, în Notele de creditare întocmite de firma SHELL către societatea comercială contestatoare, depuse în copie la dosarul cauzei, contravaloarea serviciului prestat **este calculat în procent** din valoarea TVA-ului recuperat de la organele fiscale, **deci reprezintă un comision**, așa cum de altfel este denumit și în aceste note de creditare. Tariful reprezintă costul unui serviciu stabilit ca o sumă fixă, spre deosebire de comision care reprezintă un procent din valoarea prestării.

– operațiunile comerciale cuprind atât activități comerciale, cât și prestări de servicii aferente acestora.

– locul prestării invocat de societatea comercială și definit potrivit art.133 din Codul fiscal (și nu 132 cum este înscris în contestație) se referă la stabilirea locului prestării de servicii în cazul TVA și nu la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă clar că veniturile încasate de prestatorul x din Danemarca – persoană juridică nerezidentă, reprezentând comisioane, sunt obținute din România de la un rezident, conform prevederilor art.115 alin.(1) lit.f) din Codul fiscal, fiind astfel îndeplinite toate condițiile stabilite de lege pentru ca societatea comercială contestatoare să datoreze acest impozit, conform prevederilor art.116 alin.(1) din Codul fiscal.

În consecință, impozitul în sumă de x lei stabilit în conformitate cu prevederile art.118 din Codul fiscal, coroborate cu cele ale art.12 alin.(2) din Convenția ratificată prin Decretul nr.389/1977, ca și majorările de întârziere în sumă totală de x lei calculate în conformitate cu prevederile art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt legal datorate de societatea comercială contestatoare, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste sume.

**3.) – Referitor la contribuția la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei:**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada supusă verificării, societatea comercială contestatoare a avut peste 50 de salariați.

În aceste condiții, conform prevederilor art.78 alin.(2) din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea comercială avea obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, iar în cazul în care nu angaja persoane cu handicap, conform prevederilor art.78 alin.(3) din aceeași lege, putea opta fie pentru plata lunară către bugetul de stat a unei sume reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, fie pentru achiziționarea de produse sau servicii realizate prin propria activitate a persoanelor cu handicap angajate în unitățile protejate autorizate, pe baza de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat.

La control s-a constatat că societatea comercială contestatoare a achiziționat produse și servicii de la unități protejate autorizate, dar nu în cuantumul prevăzut la art.78 alin.(3) lit.b) din Legea nr. 448/2006.

Astfel, a rezultat o contribuție suplimentară datorată la acest fond special în sumă de x lei, pentru care s-au calculat și majorări de întârziere aferente în sumă totală de x lei, conform prevederilor art. 120 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

\* Societatea comercială contestă contribuția suplimentară la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap în sumă totală de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei, susținând că organele de inspecție fiscală nu au făcut dovada că au dreptul legal de a controla acest fond special.

Astfel, societatea comercială contestatoare invocă prevederile art.78 alin.(5) din Legea nr. 448/2006, republicată, prin care legiuitorul a stabilit că monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. (2) și (3) ale art. 78 din lege se fac de către Inspekția Muncii.

În contestație se mai menționează și faptul că pentru anul 2007 nu a fost aplicată formula corectă de calcul a contribuției datorate.

\* **Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**“Domeniul de aplicare a Codului de procedură fiscală**

**Art. 1. – Sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală**

(1) *Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal.*

(2) **Prezentul cod se aplică și pentru administrarea drepturilor vamale, precum și pentru administrarea creanțelor provenind din contribuții, amenzi și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit legii, în măsura în care prin lege nu se prevede altfel.**

(3) **Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:**

a) înregistrarea fiscală;

b) **declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;**

c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.

**Art. 2. – Raportul Codului de procedura fiscală cu alte acte normative**

(1) **Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art. 1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.**

(2) **Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.**

(3) *Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.*

[...] **Art. 95. – Persoanele supuse inspekției fiscale**

**Inspekția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plata a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.**

**Art. 96. – Formele și întinderea inspekției fiscale**

(1) *Formele de inspekție fiscală sunt:*

a) **inspekția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;**

[...] **Art. 99. – Competența**

(1) **Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.**

\* **Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap**, republicată, prevede:

**“[...] Art. 78. – [...] (2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.**

(3) **Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:**

a) **să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap;**

b) **să achiziționeze produse sau servicii realizate prin propria activitate a persoanelor cu handicap angajate în unitățile protejate autorizate, pe bază de parteneriat, în sumă echivalentă cu suma datorată la bugetul de stat, în condițiile prevăzute la lit. A).**

[...] **(5) Monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. (2) și (3) se fac de către Inspekția Muncii.”**

\* **Având în vedere susținerile din contestație, coroborate cu aspectele consemnate în raportul de inspekție fiscală, organul de soluționare constată următoarele:**

Motivația pe care se bazează contestatarea obligației suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă de x lei privind Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap și a majorărilor de întârziere aferente, este de natură procedurală, susținându-se



faptul că organele de inspecție fiscală nu au competență legală pentru verificarea acestei obligații.

Însă, prevederile art.1 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, stabilesc clar și fără echivoc faptul că acest cod se aplică, pe lângă impozitele și taxele prezentate la art.2 din Codul fiscal, și pentru administrarea creanțelor provenind din contribuții și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat, deci, inclusiv și pentru contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap.

În plus, la art.1 alin.(3) lit.b) din Codul de procedură fiscală, se explică ce se înțelege prin activitatea de administrare a acestor creanțe, care include și activitatea de verificare a contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

De asemenea, Codul de procedură fiscală constituie procedura de drept comun pentru administrarea tuturor sumelor datorate bugetului general consolidat, care cuprinde:

– bugetul de stat – din care face parte și contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap;

– bugetul asigurărilor sociale de stat;

– bugetul asigurărilor sociale de sănătate;

– bugetul fondurilor speciale.

Așa cum se prevede la art.78 alin.(3) lit.a) din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, republicată, contribuția la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap se datorează și se varsă la bugetul de stat.

Coroborând textele de lege prezentate și citate mai sus, rezultă că această contribuție constituie un venit al bugetului de stat (parte a bugetului general consolidat), iar controlul modului de stabilire și virare intră în competența organelor de inspecție teritorială ale A.N.A.F. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Astfel, modul în care persoanele fizice și juridice și-au stabilit obligațiile de plată datorate bugetului general consolidat, este supus inspecției fiscale pe care o exercită numai organele competente din cadrul M.F.P. – A.N.A.F., conform prevederilor art. 95, art. 96 alin.(1) lit.a) și art. 99 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, mai sus citate.

Prevederile art. 78 alin.(5) din Legea nr.448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, republicată, privesc numai activitatea de monitorizare și control exercitată de Inspecția Muncii asupra modului în care o persoană juridică respectă prevederile alin.(2) și alin.(3) ale aceluiași articol.

Inspecția Muncii nu are competență în ceea ce privește administrarea obligațiilor fiscale de plată datorate bugetului de stat, ci, conform prevederilor art.5 lit.b) din Legea nr. 108/1999 pentru înființarea și organizarea Inspecției Muncii, republicată, printre obiectivele principale ale activității Inspecției Muncii se numără și *“informarea autorităților competente despre deficiențele legate de aplicarea corectă a dispozițiilor legale în vigoare;”*.

În ceea ce privește afirmația din contestație că pentru anul 2007 nu a fost aplicată formula corectă de calcul a contribuției datorate, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală menționează faptul că societatea comercială contestatoare nu a pus la dispoziția controlului documentele justificative aferente acestui an din care să rezulte numărul mediu lunar de salariați, motivându-se că acestea au fost arhivate și se află depozitate într-o altă locație decât cea în care s-a efectuat controlul. În aceste condiții, de comun acord cu reprezentanții societății comerciale contestatoare, la stabilirea contribuției datorate pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au avut în vedere numărul mediu de salariați înscris în situațiile financiare ale anului 2007.

În consecință, față de cele prezentate mai sus, rezultă calcul corect și legal la inspecția fiscală din x iunie 2010 al contribuției suplimentare la Fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art.78 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, republicată, ca și al majorărilor de întârziere în sumă totală de x lei, în conformitate cu prevederile art.120 din Codul de procedură fiscală, republicat, aceste obligații suplimentare de plată fiind legal datorate bugetului de stat de către societatea comercială contestatoare, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste sume.

**4.) – Referitor la impozitul pe profit și la stabilirea rezultatelor fiscale în perioada supusă inspecției fiscale:**

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală privind impozitul pe profit, menționăm că nu au fost stabilite diferențe suplimentare la acest impozit, însă, pentru anii 2008 și 2009, a fost diminuată pierderea fiscală stabilită de societatea comercială cu suma totală de x lei reprezentând contravaloarea a x litri de motorină, această cheltuială cu combustibilul fiind considerată nedeductibilă fiscal întrucât motorina consumată nu a fost justificată în interesul activității economice a societății comerciale, așa cum am prezentat mai sus la capitolul “1.) – Referitor la taxa pe valoarea adăugată:”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au dispus măsura înregistrării corecte a pierderii fiscale în evidența contabilă și în cea fiscală de către S.C. “x” S.R.L., întocmind Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr. x/x iunie 2010, act administrativ fiscal contestabil.

Însă, S.C. “x” S.R.L. nu a formulat contestație și împotriva dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, deși în cuprinsul contestației, la capitolul privind TVA, se susține deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, fără a se face nicio referire la diminuarea pierderii fiscale.

Având în vedere necontestarea actului administrativ fiscal susmenționat, rezultatele fiscale privind impozitul pe profit stabilite la inspecția fiscală rămând nemodificate.

**IV. – Concluzionând analiza contestației formulate de Societatea Comercială “x” S.R.L., cu sediul în municipiul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x iunie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) și (2) ale art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se:**

**D E C I D E :**

**1. – Admiterea parțială a contestației pentru suma de x lei, din care:**

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... x lei;
  - majorări de întârziere aferente TVA ..... x lei;
- precum și **anularea parțială a actului atacat pentru această sumă.**

**2. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei, din care:**

- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente TVA ..... x lei;
- impozit pe veniturile obținute din România de persoane juridice nerezidente.. x lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului ..... x lei;
- vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate ..... x lei;
- majorări de întârziere aferente vărsămintelor ..... x lei.

**3. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată – în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**

