

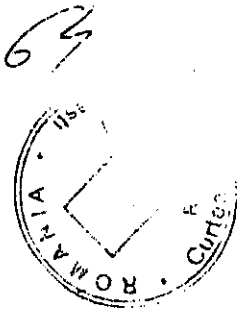
ROMÂNIA
CURTEA DE APEL
SECȚIA A II-A CIVILĂ DE CONȚENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

Dosar nr.

DECIZIA Nr.

Sedința publică din data de 2 februarie 2012

Președinte -
Judecător -
Judecător -
Grefier -



Pe rol fiind soluționarea recursului formulat de reclamanta **SC SRL** cu sediul procesual ales în , str. nr. jud. mpotriva sentinței nr. din data de 2011 pronunțată de Tribunalul Prahova, în contradictoriu cu intimatele pârâte **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE** cu sediul în str. nr. , jud. și **DIRECȚIA GENERALĂ A MARILOR CONTRIBUABILI** cu sediul în str. nr. sector.

Recursul este timbrat cu taxă judiciară de timbru în cuantum de 2,00 lei, conform chitanței nr. 263764 și timbru judiciar de 0,15 lei.

La apelul nominal făcut în ședință publică au răspuns recurenta-reclamantă **SC SRL** reprezentată de avocat din cadrul Baroului , potrivit împuternicirii avocațiale depusă la dosarul cauzei, lipsă fiind intimatele pârâte **DGFP** **DGMC**

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, care învederează că recursul se afla la primul termen de judecată, este legal timbrat, iar prin intermediul serviciului registratură din cadrul instanței intimata **DGFP** a depus concluzii scrise, după care,

Reprezentanta recurente-reclamante precizează că alte cereri nu mai are de formulat.

Curtea, luând act ca în cauza nu se mai formulează alte cereri, constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul în susținerea recursului.

Avocat pentru recurenta, având cuvântul, ca un prim motiv de recurs, invocă refuzul deducerii TVA aferenta achizițiilor de motorină, respectiv 378.748 litri, pentru serviciile de transport public contractate în folosul unor parteneri externi, în situația în care recurenta a plătit TVA furnizorului de combustibil.

Susține recurenta că deducerea s-a făcut în baza unor documente legale, în cauza fiind îndeplinite condițiile prevăzute de disp. art. 146 Cod fiscal; combustibilul achiziționat a fost folosit pentru servicii de transport, generatoare de venituri impozabile, fiind trecute, de asemenea și în foile de parcurs.

O altă critică adusă de recurenta este aceea că pârâta a folosit nota internă emisă de agentul economic ca pe un act normativ cu conotații și dispoziții

fiscale, neexistând nicio dispoziție legală care să prevadă obligația sa de a corecta, la sfârșitul fiecărei luni, operațiunile înregistrate.

Mai susține recurenta ca existența normelor interne de consum nu poate înfrânge dispozițiile legale în materia TVA, care stabilesc condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un document pentru ca TVA să poată fi dedus, cu atât mai mult în situații ca aceea de față, când există o legătură directă între serviciile de transport prestate de societatea recurentă și documentele de achiziționare a motorinei.

De altfel, potrivit Ordinului M.F.P. nr. 1826/2003, cheltuielile privind costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate, din care fac parte și cheltuielile cu motorina, sunt considerate cheltuieli directe, iar toate directivele Consiliului, dar și legislația națională fiscală sunt în sensul că există drept de deducere în cazul cheltuielilor directe.

Referitor la obligația suplimentară privind plata sumei de 99.934 lei, reprezentând "contribuție pentru fondul persoanelor cu handicap" și "majorări de întârziere" aferente în suma de 62.673 lei, susține ca și aceasta este nelegală, întrucât organele de control și-au depășit competențele, verificarea și stabilirea acestor obligații aparținând, conform art. 78 alin. 5 din Legea 448/2006, republicată, inspecției muncii.

O altă critică adusă deciziei organului fiscal este referitoare la impozitul pentru persoanele nerezidente, de 4%, pe care acesta l-a aplicat asupra sumei de 563.701,67 lei pe care reclamanta a achitat-o către firma Danemarca, drept onorariu pentru serviciile de recuperare a TVA intracomunitar și accize, partenerul străin nefiind nici broker și nici comisionar general, ci un furnizor autorizat pentru servicii de recuperare a TVA intracomunitar, deci un prestator de servicii, care este înregistrat în Danemarca, iar până la data de 01 ianuarie 2010 dispozițiile art. 133 alin. 1 din Codul fiscal stabileau în mod expres faptul că locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix la care serviciile sunt efectuate, ceea ce înseamnă că, cel puțin pentru această perioadă, nu există temei pentru impozitarea acestor sume, nefiind venituri realizate în România.

Față de cele menționate, ținând cont de argumentele expuse, ca și de motivele de recurs expuse pe larg, aflate la dosarul cauzei, solicită admiterea recursului, cu consecința anulării actelor nelegale emise de pârâta, cu obligarea intimatului la plata cheltuielilor judiciare, depunând în susținerea celor menționate și concluzii scrise.

CURTEA

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Tribunalului Prahova sub nr. _____, reclamanta SC _____ SRL a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele D.G.F.P. PRAHOVA și DIRECTIA GENERALA A IMPOZITELOR CONTRIBUABILI, anularea în parte a deciziei nr. _____ 2010, numai în ceea ce privește respingerea contestației prealabile pentru suma totală de 59.585 lei, precum și anularea în parte a deciziei nr. 5018 / 29 iunie 2010 în ceea ce privește dispozițiile de stabilire a obligațiilor suplimentare de plată în valoare de 59.585 lei, reprezentând: taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar la plata - 59.558 lei, majorări de întârziere aferente T.V.A. - 54.548 lei, impozit pe veniturile

obținute în România de persoane juridice nerezidente - 23.488 lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților - 9.584 lei, contribuție la fondul pentru persoanele cu handicap - 99.934 lei, majorări de întârziere aferente fondului pentru persoanele cu handicap - 62.673 lei.

În motivarea acțiunii reclamanta a arătat că în perioada 26 mai 2010 - 28 iunie 2010 Direcția Generală a Finanțelor Publice a efectuat activitatea de inspecție fiscală la S.C. S.R.L., conform O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală.

În urma controlului s-a emis decizia de impunere nr. 5018 / 29 iunie 2010 și, printre alte măsuri, s-au stabilit colectări suplimentare de taxe, impozite, fonduri, cu majorările aferente. O parte din aceste taxe, impozite, fonduri, însumând 363.914 lei, au făcut obiectul contestației prealabile, formulate în temeiul art. 205 și 207 Cod de procedură fiscală și înregistrate la D.G.F.P. sub nr. 1

Pentru soluționarea contestației prealabile D.G.F.P. Prahova a emis decizia nr. 2010, fiind admisă în parte contestația reclamantei pentru suma de 4.329 lei (reprezentând T.V.A. și majorări de întârziere) și dispunându-se respingerea pentru suma de 359.585 lei, reprezentând obligații fiscale, astfel cum au fost detaliate mai sus.

Conform deciziei nr. 2010 s-a stabilit ca S.C.

S.R.L. și-a exercitat eronat un drept de deducere pentru taxa pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de motorină, pentru suma de 105.804 lei, deoarece o cantitate însemnată (378.748 litri) nu ar fi justificată în utilizarea pentru efectuarea de operațiuni impozabile. Raportat la obiectul de activitate al societății - „transporturi rutiere de mărfuri” - această concluzie a intimitei ar însemna ca acei 378.748 litri motorină au fost achiziționați de către societate, însă nu au fost utilizați în scopul activității de transport, generatoare de venituri impozabile (tarife de transport). Concluzia organelor de control este 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 internă a reclamantei, având nr.

2010, în care se stabileau grile de consum de motorină pentru fiecare tip de autotren din flota și a coroborat-o cu situații centralizatoare lunare, detaliate pe mijloc de transport, în care se înregistrau diferențele dintre consumul dat de grila și cel efectiv. Pentru diferența rezultată (378.748 litri - valoarea T.V.A. aferentă fiind de 105.804 lei), organele de inspecție au interpretat ca reclamanta nu beneficiază de drept de deducere, deoarece, în opinia acestora, cantitatea de motorină nu a fost utilizată în folosul operațiunilor impozabile ale societății. Pentru a determina valoarea de 105.804 lei a T.V.A. deduse inspectorii au realizat o ponderare între consumul aferent deplasării în trafic intern și cel corespunzător traficului internațional.

Ca temei legal pentru refuzul acordării dreptului de deducere a T.V.A. organele de control au indicat art. 145 alin. 2 Cod fiscal, apreciind ca reclamanta nu a justificat utilizarea unei cantități de carburant totalizând 378.748 litri. În speța, însă, organele de control au interpretat eronat atât aspectele de fapt, cât și aspectele de drept fiscal, întrucât, în ceea ce privește diferența de 378.748 litri de motorină, aceasta a făcut parte din achizițiile de carburant efectuate de societate pentru directă alimentare a autotrenurilor, în vederea desfășurării de operațiuni impozabile, astfel cum s-au achiziționat oricare alte cantități de motorină pentru flota de transport; din cauze subiective sau obiective, însă, conducătorii auto ai societății au realizat consumuri

mai mari decât cele stabilite aprioric de către patronat prin nota internă. Deci și această cantitate de 378.748 litri a fost cumpărată pentru a asigura consumul flotei, ceea ce înseamnă ca, faptic, concluzia inspecției cum ca „nu se justifică ca fiind utilizată în folosul operațiunilor impozabile” este străină de realitate și de temeiurile fiscale privind deductibilitatea cheltuielilor.

În ceea ce privește stabilirea temeiului de drept prin raportare la situația de fapt, reclamanta arată că organele de inspecție au invocat în mod eronat art.145 alin. 2 Cod fiscal, interpretarea logică a acestui temei și a celorlalte corelate arătând că pentru suma de 105.804 lei, reprezentând T.V.A. aferent achiziționării celor 378.748 litri, nu există alta variantă decât acordarea dreptului de deducere.

În cazul de față operațiunile taxabile sunt serviciile de transport public rutier pe care S.C. S.R.L. le prestează în schimbul unor tarife taxabile. Reclamanta arată că trebuie corelat art.145 al.2 de mai sus cu art. 146 al.1 Cod fiscal, care prevede că „pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabilă trebuie ca pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155. Acest text din Codul fiscal este explicat în detaliu în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal - partea 189 indice 1, pct. 46 stabilind că „justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute de art. 146 alin. 1 din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. 5 din Codul fiscal. Mai mult, pct. 46 al. 2 contribuie la clarificarea existenței dreptului de deducere, întrucât se referă concret la achizițiile de carburanți, astfel: „pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform O.U.G. nr. 28 / 1999 privind obligația agenților economici de a utiliza parate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64 / 2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.” 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 această 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. Astfel, conform acestor norme - pct.2.3. lit. a - pentru calculul costurilor bunurilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel: a) cheltuieli directe (...). Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se justifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și, ca atare, se includ în costul obiectelor respective. Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe. Exact în această categorie se încadrează și costurile cu motorina, iar și atunci când este achiziționată o cantitate mai mare decât cea considerată ca necesară, raportat la grila internă. Se confirmă ca, de fapt, D.G.F.P.

constatat ca exista in unele cazuri un cost mai mare pentru serviciul de transport, rezultat din alimentările suplimentare si nu un motiv de anulare a dreptului de deducere.

Contestația este legal întemeiată și dacă ne raportăm la art. 21 al. 1 Cod. fiscal, care stabilește generic ca "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." Cum același articol nu prevede excepții de la deductibilitate, care să fie determinate de existența unor situații de depășire a consumului estimat, se confirmă că astfel de cheltuieli sunt cu certitudine și în totalitate deductibile, atâta timp cât există facturi și bonuri de consum care atestă că toată cantitatea achiziționată a fost alimentată în rezervoarele mijloacelor de transport prin care se realizează activitatea de transport generatoare de venituri impozabile.

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. Or, 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.

Prin urmare, cum la momentul achiziției societatea nu avea cum să întrevadă aprioric câta motorină și de ce valoare ar ajunge să fie alimentată peste grila estimată de cei aproximativ 150 - 200 de șoferi angajați, în medie, de către societate în perioada 2008 - 2010, în mod firesc T.V.A. aferentă alimentării flotei cu carburant nu poate fi decât deductibilă. În plus, ceea ce s-a constatat de către organele de control nu reprezintă decât, cel mult, cazuri în care costurile prestării serviciului au fost mai mari decât un anumit cost anticipat, prin aceea că s-a alimentat și consumat mai multă motorină decât era necesar, în raport de grila de 25 de litri la 100 km, situație care nu poate să determine legal anularea dreptului de deducere a T.V.A. și care s-a reglat, în numeroase cazuri, prin angajarea răspunderii patrimoniale a celor în culpa.

Grila internă de consum din nota nr. 7639 / 2007 a fost emisă pentru a impune un control asupra consumului adus de șoferi, urmând ca aceștia să fie conștientizați că trebuie redusă, pe cât posibil, risipa de carburant, în contextul costurilor mari de exploatare și a tendinței pieței de a reduce tarifele de transport, coroborate cu investiția realizată la acea vreme, prin achiziționarea a 80 de autotrenuri noi marca Volvo.

Reclamanta precizează că organele de control au interpretat că norma ar produce efecte absolute, totale, prin simpla invocare și aplicare în calcule. De fapt, dincolo de eforturile de control pentru optimizarea consumului s-a dovedit că aceste consumuri sunt susceptibile de o serie de ajustări determinate de categoriile de drum, stilul de condus al șoferului, vreme și temperaturi exterioare, perioade de rodaj de până la 30.000 km pentru autotrenurile noi, deficiente tehnice care pot apărea spontan în contextul în care o cursă tur-retur se desfășoară timp de mai multe săptămâni și presupune multe mii de kilometri. Aceasta realitate a reieșit din litigiile de muncă inițiate de societate în perioada 2008 - 2010 împotriva mai multor conducători auto care au înregistrat depășiri ale limitei estimate pentru consum, rapoartele de expertiza

unică judiciară întocmite în spețe arătând ca acel consum estimat prin grila de rectificabil în diferite marje.

Grila de consum impusa nu este absoluta, iar ceea ce este stabilit prin aplicarea acesteia nu are valoare de certitudine, ci trebuie confirmata printr-o expertiza de specialitate, efectuată în cadrul unui litigiu de muncă sau, în unele cazuri, prin ceptul dat exclusiv de către angajatul în culpa.

Cauzele pentru care un consum înscris într-o grila nu poate fi întocmai celui real sunt înfățișate prin raportul de expertiza extrajudiciară întocmit de dl. expert, în această lucrare fiind tratate în mod realist aspectele multiple care intervin și influențează consumul efectiv al unui autotren. Raportul de expertiza întocmit la data de 15 iulie 2010 arată ca defecțiunea parțială a unui injector generează un consum suplimentar de până la 20 % (ceea ce ar face ca estimarea de 20 de litri la 100 de km să devină 30 de litri la 100 de km pentru un camion cu asemenea defecțiune), în timp ce o dereglare a clapetei obturator de la evacuarea gazelor de eșapament poate genera un consum mai mare cu până la 30 de litri la 100 km, fata de aceeași estimare prevăzută în nota internă.

Reclamanta precizează că în anumite condiții de exploatare în regim de transport, la un autotren marca Volvo consumul poate ajunge la 41,3 litri /100 de km în condiții de masă totală maximă (adică 40 de tone, din care 16 tone sarcină proprie autotrenului și 24 de tone masă de transportat). Spre deosebire de acest test, în conformanță cu grila reclamantei, în aceleași condiții de exploatare consumul maxim admis ar trebui să fie de 37 de litri la 100 de km.

Din expertizele exemplificate mai sus rezulta că o grila de consum considerată rezonabilă în condiții normale de funcționare și exploatare a autotrenului nu poate fi interpretată ca o respingere sau excludere absolută a oricăror altor circumstanțe justificatoare de consum suplimentar. Estimarea internă privind consumurile asigură o înregistrare scriptică a unei posibile alimentări suplimentare cu carburant și a prejudiciului cauzat angajatorului. În cazul unui litigiu, însă, astfel de concluzii nu au caracter de certitudine decât în măsura în care sunt confirmate printr-un raport tehnic de specialitate auto, admis de instanța printr-o hotărâre judecătorească irevocabilă, în conformanță cu dispozițiile art. 164 al.2 Codul muncii.

Faptul că la nivel scriptic s-a evaluat un anumit consum, inferior cantităților prevăzute în documentele justificative privind cantitățile alimentate în plus fata de acea evaluare, nu pare să se ajungă la reclamarea de către persoana impozabilă / societatea angajatoare a prejudiciului cauzat prin alimentarea suplimentară, trebuie să existe în mod palpabil o alimentare cu carburant în rezervorul autotrenului, pe baza de document justificativ, conform art. 146 al.1 Cod fiscal și a Normelor metodologice, partea 189 alineat 1 pct. 46.

În aceste condiții, diferența respectivă nu poate fi decât reclamată ca prejudiciu la conducătorul auto și nu poate fi stabilită drept o cantitate pentru care, din punct de vedere fiscal, nu există document justificativ de achiziționare / aprovizionare.

Pentru a-și motiva decizia pe baza acestei teme organele fiscale aduc argumente care în niciun caz nu țin de fiscalitate, ci de răspunderea patrimonială a conducătorului pentru prejudiciul cauzat angajatorului, din invocarea grilelor de consum, normelor de disciplină internă, referatelor și angajamentelor de plată prezentând, de fapt, răspunderea unor salariați pentru consumul nejustificat al unor

cant
justicole
juric
fie a
30 sRA
1.5
Eur
trar
Ro
fap
serme
de
cur
din
pri
SV
cos
car
profac
bu
cucă
PF
va
diin
in
ad
63
as
ccîn
S.
cu

capitulații de motorina, care au fost achiziționate legal, pe baza de documente justificative, în vederea realizării de operațiuni taxabile (servicii de transport).

Reclamanta arată că prin decizia de impunere s-a dispus de asemenea, colectarea T.V.A. în valoare de 6.228 lei, întrucât pentru un număr de 11 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. Ulterior, prin decizia nr. 286 / 30 sept. 2010, pârâta a admis o parte din contestație.

Astfel, la factura nr. _____ e 2009, emisa către _____

, în mod nelegal s-a colectat T.V.A. în valoare de 1.557,51 lei, pe motiv că s-a indicat eronat un cod de T.V.A. din alt stat al Uniunii Europene. Însăși pârâta a recunoscut eroarea comisă, anume că a calificat drept transport comunitar ceea ce, de fapt, era transport internațional, pe ruta Elveția - România. Totuși, pârâta a schimbat încadrarea în temeiul de drept, prevalându-se de faptul că reclamanta nu a prezentat documentele care să dovedească includerea serviciilor de transport în baza de impozitare a bunurilor importate, conform art. 5 al.2 lit. d din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 2222/2006.

Consideră reclamanta că, în cazul acestui serviciu, tariful de transport menționat în factura a fost inclus în valoarea în vamă, ceea ce îi da dreptul la scutirea de taxă, conform art.143 alin.1 lit. d Cod fiscal. Aceasta rezulta din interpretarea cumulativă a documentelor anexate facturii nr. _____ 2009, documente

din care se observa că transportul mărfii a fost angajat de exportator, acesta angajând prin propriile diligențe o casa de expediții din Elveția,

; din moment ce exportatorul însuși a coordonat livrarea, costurile în vamă au inclus și transportul, întrucât la bunurile efectiv exportate cel care a exportat și-a adăugat și valoarea operațiunii de transport, efectuată prin propriile diligențe.

Conform declarației vamale din 27 iulie 2009, rubrica 22, valoarea totală facturată de către exportator importatorului a fost de 28.780,20 Euro, iar valoarea bunurilor propriu-zise a fost, conform rubricii 42 din declarație, de numai 24.701,40 Euro. În diferența rămasă sunt, deci, acoperite și costurile accesorii ale exportului, cum este tariful de transport.

Din moment ce transportul a fost aferent unui import de bunuri din Elveția către România realizat cu un mijloc de transport aparținând S.C.

S.R.L. - auto cu nr. _____, serviciu pentru care tariful a fost inclus în valoarea în vamă, rezulta că, în ceea ce privește factura nr. _____ 2009, dispoziția de colectare T.V.A. în valoare de 1.557, 51 lei este nelegală.

În temeiul deciziei nr. _____ 2010 s-a mai dispus colectarea de TVA în valoare de 4.553 lei, aferentă prestării de servicii de transport legate direct de importul sau exportul de bunuri. Ulterior, prin decizia nr. _____ 2010, pârâta a

admis o parte din contestație, pentru T.V.A. în valoare de 914 lei, aferent facturii nr. _____ 2009, însă a menținut celelalte dispoziții nelegale de la acest punct, astfel că a rămas în continuare o sumă de 2.197 lei, reprezentând T.V.A., pârâta considerând că două 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 nr. _____ 2009 (client S.C.

S.R.L. România) și _____ 2010 (client S.C. _____ S.R.L.) cuprind tarife aferente serviciilor de transport aferente exportului de bunuri, cărora li

se aplica un regim de scutire cu drept de deducere, conform art.143 al. 1 lit. c din Codul fiscal.

In cazul facturii nr.

2009, emisa către S.C.

S.R.L., cuprinzând tariful de 1.550 Euro pentru efectuarea transportului aferent exportului de bunuri din România în Rusia, operațiunea de export de mărfuri este dovedita prin comanda de transport

09 / emisa de S.C.

S.R.L., completata cu documentul specific de transport - scrisoarea C.M.R. nr.

2009 si cu declarația vamala model EX A,

având , deschisa la Biroul Vamal Târguri si Expoziții

din București in data de lec. 2009. Conform acestor documente, containerul cu

marfa a fost deplasat de către reclamantă cu autotrenul propriu pana in portul

Antwerpen, urmând ca terminalul logistic din portul respectiv sa asigure continuarea

exportului pe cale maritima spre Rusia, tara importatoare. Faptul ca exportul s-a

realizat in acest mod este confirmat de mențiunea de la pct. 29 din declarația vamala,

aceasta atestând ca biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar a fost , in acest caz,

cel de la Antwerpen, având codificarea BE 101000. Corespondenta dintre codul

biroului vamal si portul Antwerpen este confirmata de extrasul anexat. Insa pâra

recunoaște ca in speța a fost un tranzit cu destinație finala Rusia, insa ignora

declarația vamala model EX A , in care este menționata destinația exportului,

mijlocul de transport utilizat la plecare (auto , menționat si

in scrisoarea C.M.R.) si punctul vamal de părăsire a comunității (Antwerpen, Belgia -

BE101000).

In cazul facturii nr.

2010 , emisa către S.C.

R.L. pentru un tarif de transport de 1.220 Euro , aferent unei operațiuni

de export din România (Târgu Lapus) către Elveția (Spreitenbach), pârața a refuzat ,

le asemenea , in mod neîntemeiat sa acorde scutirea pentru T.V.A. in valoare de 959

lei. Operațiunea de export de mărfuri este dovedita prin comanda de transport CE

emisa de S.C.

S.R.L., completata cu documentul

specific de transport - scrisoarea C.M.R. nr. din 30 apr. 2010. Conform acestor

documente, marfa a făcut obiectul unui export din România către Elveția, destinatarul

fiind IKEA Spreitenbach (Elveția). In cazul acestui

export operațiunile vamale s-au deschis la Oficiul Vamal Baia Mare in data de 30 apr.

2010 (conform vizei aplicate pe scrisoarea C.M.R.), exportul fiind finalizat la oficiul

vamal din Thayngen - CH închiderea fiind confirmata prin viza cu

mențiunea „verzollt” aplicata de comisionarul la rubrica 16

in scrisoarea C.M.R. Corespondenta dintre locația oficiului vamal Thayngen si

comisionarul vamal data de extrasul anexat.

Se ignora ca scrisoarea C.M.R. cuprinde o serie de mențiuni care fac dovada

de exportului; in primul rând, documentul C.M.R. prezintă atât viza vămii de încărcare -

biroul vamal Baia Mare - cat si viza vămii elvețiene de destinație - Thayngen. In

plus, exportul se confirma si prin viza destinatarului - Ikea Lager un Service

Spreitenbach - CH (Elveția). Deci, cum însuși destinatarul din C.M.R. este din

Elveția, rezulta ca si in acest caz s-a efectuat un export de mărfuri din România (Baia

Mare) in Elveția (Spreitenbach), cu vama de destinație la Thayngen. Rezulta ca

serviciile reclamantei au fost aferente unui export de mărfuri, iar dispoziția de

electare a T.V.A. in valoare de 959 lei trebuie anulata , deoarece încalcă art. 143 al.1

lit. c din Codul fiscal.



Prin decizia nr. 2010 s-a stabilit, totodată, obligația de plată a sumei de 23.488 lei, reprezentând impozit suplimentar pentru veniturile obținute în România de către nerezidenți, precum și majorări de întârziere aferente în valoare de 9.384 lei.

Pentru a motiva această dispoziție inspectorii s-au referit la contractul încheiat la data de 30 nov. 2005 între S.C. S.R.L. și

Danemarca, având ca obiect prestări de servicii de rambursare a T.V.A. aferenta combustibilului și taxelor de autostrada achitate în străinătate. Plecând de la constatarea că în perioada 01 martie 2008 - 30 aprilie 2010 S.C.

S.R.L. a achitat prin compensare suma de 563.701 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.

Or, în primul rând, calificarea prestatorului 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, FDE nu a intermediat nimic din punct de vedere comercial, serviciul său nefiind concretizat prin încheierea ulterioară de către S.C. S.R.L. a unor

tranzacții comerciale, având ca obiect bunuri sau servicii; FDE a depus diligențe față de autorități fiscale și nu față de agenți comerciali, pentru că reclamanta să poată exercita dreptul de recuperare a T.V.A. Pe cale de consecință, invocarea art.7 pct.9 din Codul fiscal nu este întemeiată, deoarece sumele reținute de FDE 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.

Reclamanta susține că pârâta înscrie în mod forțat aceste onorarii la categoria comisioane, prin această interpretare înțelegând să intervină în convenția dintre părți și să interpreteze noțiunea de taxa / onorariu într-un mod propriu, cu totul diferit față de semnificația firească pe care părțile au înțeles să i-o dea. Pentru pârâtă, faptul că un onorariu a fost stabilit pe baza unui procent fix determină automat schimbarea naturii acelei sume în comision, deși nu a dovedit unde anume Codul fiscal prevede că o sumă determinată printr-un procent reprezintă obligatoriu comision.

De fapt, părțile au determinat onorariul pe baza unui procent pentru a nu fi nevoie să negocieze la fiecare rambursare un nou tarif. Cum astfel de operațiuni se derulează relativ des, ar fi însemnat că rambursarea respectivă trebuie să fie încetinită de necesitatea purtării de noi negocieri, la fiecare caz în parte, în funcție de T.V.A. de recuperat. Cum această procedură ar fi îngreunat însăși realizarea contractului - recuperarea T.V.A., s-a stabilit că tariful să fie determinat de un procent.

Totodată, organele de control sunt în eroare și în ceea ce privește locul prestării serviciului; temeiurile invocate - art.116 și 118 Cod fiscal - se referă, într-adevăr, la venituri obținute de nerezidenți din România, însă, în cazul de față, controlul nu a demonstrat pe baza unor temeiuri legale criteriile conform cărora veniturile respective sunt considerate ca obținute din România de către nerezident.

Acest contract este încheiat cu un prestator de servicii înregistrat în Danemarca, fapt atestat de autoritățile daneze prin certificatul de rezidență fiscală din

data de 21 iunie 2010. Cum, pe de alta parte, art. 133 al.1 din Codul fiscal prevedea pana la data de 01 ian. 2010 ca „locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate”, trebuie constatat ca prestarea efectuata de FDE tine exclusiv de Danemarca.

In măsura in care organele de control s-au folosit de modificarea Codului fiscal pentru a interpreta ca prestarea de servicii s-a realizat in România (în temeiul noului art. 133 al. 2, aplicabil de la 01 ian. 2010, conform căruia prestarea se considera efectuata in locul in care persoana care primește serviciile isi are stabilit sediul activității sale), atunci ar însemna ca, oricum, decizia este nelegală, întrucât includerea in baza impozabila a tarifelor achitate către FDE in perioada 01 martie 2008 - 31 dec. 2009 nu s-ar fi putut face decât prin retroactivarea normei intrate in vigoare la 01 ian. 2010.

Prin aceeași decizie , nr. 2010 , s-a stabilit si obligația de plata fondului special de solidaritate sociala suplimentar pentru persoanele cu handicap, in valoare de 99.934 lei, la care s-au aplicat majorări de întârziere in valoare de 2.673 lei.

In motivarea dispoziției de calculare si stabilire a acestei obligații, organele de control au invocat Legea nr. 448 / 2006, individualizarea obligației fiind întemeiata pe art. 78 al.2 din lege, conform căruia „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.”

Inspectorii D.G.F.P. au făcut dovada dreptului de a controla fondul special, in motivarea dispoziției lor neregăsindu-se nicio referire la aceasta incompetenta. Reclamanta apreciază ca nici nu ar fi putut sa prezinte o astfel de dovada competentei, întrucât, conform art. 78 al. 5 din Legea nr.448 / 2006, „monitorizarea controlul respectării prevederilor alin. 2 și 3 se fac de către Inspekția Muncii.” Pe baza de consecința, cum inspectorii D.G.F.P. fac parte din Inspekția Muncii, aceștia nu aveau competența materiala sa controleze modul in care a fost respectat art. 78 al.2, motiv pentru care dispozițiile privind sumele datorate fondului sunt nule.

Codul de procedura fiscala nu prevede nimic expres legat de contribuția la fondul persoanelor cu handicap, ceea ce înseamnă ca, din aceasta perspectiva, codul este norma generala; Legea nr. 448 / 2006 este legea specială.

In al doilea rând, incompetenta inspectorilor D.G.F.P. in materia controlului fondului special pentru persoanele cu handicap a făcut ca aceștia sa nu folosească formulele corecte de calcul al fondului aferent anului 2007, eroarea astfel comisa generând un rezultat neconcludent pentru contribuția respectiva. Diferența este aceea ca, in loc sa calculeze fondul având in vedere baza reprezentata de numărul mediu lunar de salariați , conform art. 78 al.3 lit. a din lege, organele de control au determinat baza de calcul a fondului pentru 2007 stabilind o medie anuala de 263 salariați, aplicata pentru fiecare luna a anului respectiv, deși fluctuațiile de salariați , in special , in rândul șoferilor sunt constante si semnificative si fac imposibila menținerea aceluiași număr de salariați pe parcursul unui an. Prin urmare, cum calculul numărului mediu de salariați s-a realizat altfel decât cere Legea nr. 448 / 2006, rezulta ca fondul calculat nu are valoare certa si nu poate fi reținut ca obligație legala.

Pârâta DGFP
respingerea acțiunii.

formulat întâmpinare, prin care a solicitat

In cuprinsul întâmpinării se arata că în perioada ianuarie 2008, aprilie 2010 reclamanta a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor de combustibil efectuate, în condițiile in care pentru cantitatea de 378.748 litri nu a fost justificata utilizarea in folosul operațiunilor impozabile. Organele de inspecție fiscala au constatat ca reclamanta a stabilit norme de consum pentru combustibili pentru fiecare tip de autovehicul deținut in patrimoniul, in baza cărora, la sfârșitul fiecărei luni erau întocmite situații centralizatoare pentru fiecare cursa si mijloc de transport auto privind diferențele rezultate între consumul normat de combustibil si cel efectiv. Se stabileau astfel, cantitativ si valoric, consumurile nejustificate.

Cantitatea de 378.748 litri motorina a fost stabilita drept nejustificata chiar de reclamanta, ea confirmând in acest fel ca depășirile fata de propriile norme nu sunt recunoscute ca fiind utilizate pentru activitatea impozabila. Mai mult, depășirea normelor de consum a si fost imputata de către operatorul economic angajaților. Chiar daca grila de consum aprobata de societate este susceptibila de ajustări, dovada in acest sens constituind-o expertizele de specialitate efectuate in procesele inițiate in litigiile dintre patronat si angajați, nu trebuie ignorat faptul ca reclamanta a păstrat aceleași norme care au fost avute in vedere de către inspectorii fiscali.

S-a reținut, de asemenea, ca, in cadrul serviciilor de transport intracomunitar de bunuri, pentru un număr de 11 clienți ai reclamantei nu a fost confirmata valabilitatea codului de înregistrare in scopuri de TVA. In cadrul procedurii administrativ jurisdictionale, in doua cazuri din cele trei contestate, a fost confirmata valabilitatea codurilor, potrivit informațiilor furnizate de Compartimentul de schimb de informații motiv pentru care contestația a fost admisa.

In cel de-al treilea caz, pentru care reclamanta susține ca factura este aferenta serviciilor de transport direct, legate de importul de bunuri către firma

A.G. Elveția, pentru a fi scutita de TVA societatea trebuia sa prezinte documentul din care sa rezulte ca valoarea serviciilor de transport este inclusa in baza de impozitare a bunurilor importate (art. 5 alin. 2 lit. d din Instrucțiunile probate prin O.M.F. nr. 2222/2006), dovada care nu a fost făcuta.

In ceea ce privește TVA colectata suplimentar, aferenta unui număr de trei facturi pentru care, in timpul inspecției, nu s-a făcut dovada ca reprezintă transporturi direct legate de exportul de bunuri, ca urmare a contestației s-a reținut ca pentru factura nr. 2009 au fost prezentate actele doveditoare. Pentru

celelalte doua facturi argumentele societății nu au putut fi reținute, întrucât pentru factura nr. 2009 transportul nu a fost legat direct de exportul de bunuri, fiind un transport intracomunitar, iar beneficiarul serviciilor nu a comunicat un cod de înregistrare în scop de TVA valid din alt stat membru, iar pentru factura nr.

2010 nu a fost prezentata copia declarației vamale de export, care sa demonstreze ca bunurile transportate au fost exportate.

In ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, ca urmare a inspecției fiscale s-a constatat ca reclamanta a înregistrat in contabilitate si a efectuat plăți in valoare de 563.701,67 lei, reprezentând cheltuieli cu comisioane, in baza contractului de prestări servicii încheiat cu firma FDE

Danemarca (prin intermediul firmei), fara a calcula, retine, declara si vira

impozitul datorat. A rezultat un impozit suplimentar in suma de 23.488 lei, aferent cărui au fost calculate majorări de întârziere.

Sustinerile reclamantei potrivit cărora sumele achitate reprezintă "tarife/onorarii" nu pot fi reținute, întrucât natura acestor sume, plătite persoanei juridice nerezidente pentru prestarea serviciilor de recuperare a TVA extern se încadrează în definiția din art. 7 pct. 9 Cod fiscal, în sensul ca reprezintă "comisioane". În notele de creditare întocmite de contravaloarea serviciului prestat este calculata în procent din valoarea TVA recuperat. Tariful reprezintă costul unui serviciu stabilit ca suma fixa, în timp ce comisionul reprezintă un procent din valoarea prestării.

Referitor la contribuția la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, pârâta arata că în perioada supusa verificării reclamanta a avut un număr de peste 50 de salariați, situație în care avea obligația de a angaja persoane cu handicap (cel puțin 4%), iar, în caz contrar, fie să achite bugetului o suma (50% din salariul de baza minim brut pe țara înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu a angajat persoane cu handicap), fie să achiziționeze produse sau servicii realizate din activitatea proprie a persoanelor cu handicap. Reclamanta a optat pentru ultima varianta, însă nu în cuantumul prevăzut de Legea nr. 448/2006. În consecință, a rezultat o diferență speciala la acest fond în suma de 99.934 lei, aferentă căreia au fost calculate majorări de întârziere în suma de 62.673 lei.

Sustine parata ca dispozițiile Codului de procedura fiscala se aplica impozitelor și taxelor prevăzute de art. 2 Cod fiscal, precum și în cazul administrării creanțelor provenind din contribuții și alte sume ce constituie venituri ale bugetului general consolidat. Or, inspectia fiscala exercitata exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin NAF vizează toate persoanele, 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.

În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale stabilita prin dispoziția de masuri nr. 2010, act administrativ fiscal de sine stătător, organul de soluționare a reținut în mod corect nemodificarea ei, întrucât reclamanta nu a făcut nicio referire la acest aspect în cadrul procedurii jurisdicționale.

Instanța a administrat proba cu înscrisuri și proba cu expertiza contabilă.

Prin sentința nr. _____ iulie 2011 Tribunalul _____ a respins ca întemeiată acțiunea.

Pentru a pronunța această sentință tribunalul a reținut ca, prin decizia nr. _____ și decizia nr. _____ emisă de DGFP Biroul de Soluționare Contestații a fost respinsă contestația formulata de reclamanta pentru suma de 359.585 lei, prezentând: taxa pe valoare adăugata stabilita suplimentar la plata - 109.558 lei, majorări de întârziere aferente T.V.A. - 54.548 lei, impozit pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente - 23.488 lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților - 9.384 lei, contribuție la fondul pentru persoanele cu handicap - 99.934 lei, majorări de întârziere aferente fondului pentru persoanele cu handicap - 62.673 lei.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugata stabilita suplimentar la plata, aferenta achizițiilor de motorina, expertul desemnat în cauza a concluzionat (fila 299 dosar - vol. I) ca este deductibilă fiscal. Arata expertul ca nedeductibilitatea poate fi vădită, din punct de vedere al cheltuielilor deductibile sau nedeductibile, la calculul

impozitului pe profit, determinând dacă diferența de cantitate constituie o consum peste limita sau este consum necesar desfășurării transportului. Expertul mai arată ca achizițiile făcute în perioada 2008 - aprilie 2010 pe baza de facturi emise conform art. 155 Cod fiscal sunt achiziții deductibile din punct de vedere al TVA. Așa cum reiese din actele emise de parata, aceasta nu contestă cantitatea de combustibil achiziționat, ci dacă acesta a fost folosit integral în folosul operațiilor taxabile. Poziția procesuala a paratei este în sensul că, chiar dacă reclamanta a beneficiat de dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției, când nu se cunoștea dacă acest combustibil se va încadra în norma de consum stabilită, ea avea obligația corectării operațiilor înregistrate, prin anularea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă, aferentă combustibilului achiziționat, dar nejustificat. În acest sens, parata invocă dispozițiile art. 145 alin. 2 Cod fiscal.

Reclamanta susține, în esență, faptul că îndeplinea condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei, în sensul că are facturi emise în conformitate cu prevederile art. 155, iar operațiunea taxabilă o constituie serviciile de transport public rutier.

Tribunalul a constatat că nu poate fi primită argumentarea reclamantei, întrucât aceasta presupune numai analizarea cerințelor de formă, fără a cerceta condițiile de fond, respectiv dacă operațiunea economică în vederea căreia s-a achiziționat motorina o constituie, într-adevăr, serviciul de transport public rutier.

În acest sens, tribunalul a reținut că reclamanta a emis la data de 15.10.2007 nota internă înregistrată sub nr. 7639, prin care a stabilit consumurile normale de combustibil, corespunzător fiecărui tip de autotren de transport marfa deținut în patrimoniu. Determinarea consumului de motorină pe fiecare mijloc de transport și pe fiecare cursă în parte s-a efectuat pornind de la această notă internă, ținându-se cont de kilometrii parcurși și de tonajele transportate, înscrise în foile de parcurs întocmite.

Tribunalul a considerat că, stabilind că motorina consumată în plus față de cantitatea fixată prin nota internă reprezintă consum nejustificat, această apreciere a reclamantei se răsfrânge și în plan fiscal, respectiv cantitatea de motorină utilizată suplimentar nu a fost destinată utilizării unei operațiuni taxabile.

Prevederile fiscale nu acordă drept de deducere a TVA pentru achizițiile care nu se reflectă în serviciul prestat. Altfel spus, pierderile economice neîncadrate în finalitatea achiziției, acelea de prestare de servicii de transport și susceptibile de a fi imputate angajaților nu se regăsesc în costul serviciului prestat. Rațiunea deductibilității TVA o constituie evitarea dublei impuneri, în contextul în care produsul achiziționat se reflectă în serviciul prestat.

Consideră tribunalul că nota nr. .007 nu a avut doar rolul de a optimiza consumul, ci și pe acela de a stabili costurile economice ale serviciului prestat în funcție de normativul de consum fixat, urmând ca depășirile limitei estimate pentru consum să fie imputate conducătorilor auto.

Susținerea conform căreia prevederile art. 145 alin. 2 Cod fiscal nu pot fi scoase din context și nu pot fi interpretate separat de dispozițiile art. 146 alin. 1 nu a fost avută în vedere, întrucât art. 145 Cod fiscal stabilește care este sfera de aplicare a dreptului de deducere, în timp ce art. 146 Cod fiscal cuprinde condițiile de exercitare a dreptului de deducere; altfel spus, art. 145 Cod fiscal cuprinde condițiile de fond,

respectiv acele cazuri în care TVA este deductibilă fiscal, iar art. 146 Cod fiscal prevede condițiile de exercitare a dreptului de deducere.

Așadar, în mod corect organul fiscal a considerat ca achiziția cantității de 78.748 litri motorina nu se reflecta în costul serviciilor de transport rutier de mărfuri, întrucât însăși reclamanta a stabilit ca nu este justificată și ca trebuie imputată angajaților proprii. Dacă această cantitate de motorina nu se reflecta în rețel serviciului prestat, reclamanta nu poate justifica existența unei duble impuneri de TVA, atât a sa, cât și a beneficiarilor serviciilor prestate.

În ceea ce privește obligația fiscală stabilită în sarcina reclamantei, de colectare de TVA, aferentă facturii nr. 104.2010, în valoare de 1220 Euro, reprezentând transport internațional de mărfuri pe ruta România – Elveția, organul fiscal a constatat lipsa copiei declarației vamale de export, aceasta făcând dovada existenței fizice a mărfurilor de pe teritoriul vamal al comunității.

Este adevărat că prevederile art. 4 alin. 2 lit. d din Ordinul nr. 2222/2006 menționează generic „documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate”. Tribunalul a constatat că ambele persoane indicate în factura sunt companii impozabile în România, dar că destinatarul indicat în CMR este o altă persoană decât cea pentru care au fost facturate mărfurile. Aceasta neconcordanță nu este explicată, astfel că mențiunile din CMR nu fac dovada în sensul solicitat de reclamanta.

În ceea ce privește obligația fiscală stabilită în sarcina reclamantei, de colectare de TVA, aferentă facturii nr. 12.2009, în valoare de 1550 Euro, din documentele justificative prezentate reiese că transportul s-a efectuat pe ruta România – Belgia. Beneficiarul serviciilor de transport intracomunitar nu a comunicat un cod de înregistrare în scopuri de TVA valid din alt stat membru UE. Cum societățile indicate în factura fiscală sunt persoane impozabile în România, justificarea deducerii TVA este condiționată de impunerea la TVA a beneficiarului transportului. Aceasta interpretare reiese din exemplul nr. 1 din art. 4 alin. 2 din Ordinul nr. 2222/2006.

În ceea ce privește obligația fiscală stabilită în sarcina reclamantei de colectare de TVA în valoare de 1557, 51 lei, aferentă facturii nr. 1 iulie 2009, emisă între

, organul fiscal a reținut că nu sunt întrunite cerințele art. 5 alin. 2 lit. d din Ordinul nr. 2222/2006, în sensul că nu au fost prezentate documentele din care să rezulte că valoarea serviciilor este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate. Reclamanta susține că, față de valoarea facturată în declarația vamală, de 28.780,20 Euro și valoarea bunurilor din declarație, de 24.701,40 Euro, ar însemna că diferența acoperă costurile accesorii ale transportului. Aceasta susținere pornește de la o prezumție simplă, care nu face dovada, dubitabil, că valoarea serviciilor a fost, într-adevăr, inclusă în baza de impozitare.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de persoana juridică rezidentă în Danemarca, organul fiscal a constatat că reclamanta a achitat comisioane în suma netă de 563701,67 lei către această firmă, motiv pentru care avea obligația de a calcula impozitul pe acest venit.

Pentru a constata această obligație fiscală, organul fiscal a încadrat plățile efectuate de reclamanta în categoria comisiunilor, conform art. 7 pct. 9 Cod fiscal: 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.

Expertul desemnat în cauza a concluzionat ca încadrarea plăților, efectuate de reclamanta către persoana juridică nerezidentă în România nu reprezintă un onorariu/tarif, ci un comision, în sens fiscal, întrucât tariful este calculat ca suma a unor cheltuieli pentru efectuarea serviciului, în timp ce prestația de care reclamanta a beneficiat s-a încadrat la servicii de intermediere, iar plata s-a făcut într-un procent din sumele recuperate.

Susținerea conform căreia locul prestării serviciului nu era în România, fata de prevederile art. 133 Cod fiscal în reglementarea anterioară datei de 1.01.2010 nu pot fi luate în considerare, întrucât acest loc este determinat pentru stabilirea obligației de plata a TVA, iar nu și pentru aplicarea dispozițiilor referitoare la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți. Textul art. 133 este situat în capitolul IV al Titlului VI din Codul fiscal, iar impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți este reglementat în Capitolul I - Titlul V din Codul fiscal. Textul art. 115 alin. 1 stabilește drept venituri impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, o serie de venituri, astfel ca nu interesează locul prestării serviciului, ci natura și locul de origine a venitului.

Ca urmare, tribunalul a constatat că sunt nerelevante toate susținerile privind incidenta dispozițiilor art. 133 Cod fiscal, atât prin definirea locului prestării serviciilor, cât și prin coroborarea acestui text legal cu dispozițiile art. 115 Cod fiscal. Cele două texte legale reglementează situații complet diferite, nici legiuitorul și nici organul fiscal neavând vreo interpretare în sensul ca aceste prevederi se aplică în mod concomitent.

În ceea ce privește obligația de plata a contribuției la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, critica reclamantei vizează exclusiv competența organului fiscal de a controla fondul special.

Reclamanta susține ca art. 78 alin. 5 din Legea nr. 448/2006, care fixează în sarcina Inspecției Muncii monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. 2 și alin. 3 al art. 78 exclude competența materială a DGFP.

Pentru a se stabili dacă norma specială invocată derogă de la norma avută în vedere de organul fiscal, se impune a se cerceta care este sensul sintagmei "monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. 2 și 3 se fac de către Inspectia Muncii".

Tribunalul a reținut că, potrivit Legii nr. 108/1999, Inspectia Muncii are următoarele obiective principale:

a) controlul aplicării prevederilor legale referitoare la relațiile de muncă, la securitatea și sănătatea în muncă, la protecția salariaților care lucrează în condiții deosebite și a prevederilor legale referitoare la asigurările sociale;

b) informarea autorităților competente despre deficiențele legate de aplicarea corectă a dispozițiilor legale în vigoare;

c) furnizarea de informații celor interesați despre cele mai eficiente mijloace de respectare a legislației muncii;

d) asistarea tehnică a angajatorilor și angajaților, pentru prevenirea riscurilor profesionale și a conflictelor sociale;

e) inițierea de propuneri adresate Ministerului Muncii și Solidarității Sociale pentru îmbunătățirea legislației existente și elaborarea de noi acte legislative în domeniu.

Actul normativ sus enunțat nu prevede expres ca Inspekția Muncii este organul de specialitate care efectuează controlul fiscal și care, deci, emite acte administrative fiscale. În lipsa unei norme speciale în acest sens, nu se poate conchide că este exclusă competența organului fiscal de drept comun.

Controlul respectării prevederilor legale cuprinse în Legea nr. 448/2006 nu include, așadar, dreptul de control al organului fiscal asupra creanțelor fiscale provenind din contribuții. Actele normative care reglementează organizarea și funcționarea Inspekției Muncii (Legea nr. 108/1999 și HG nr. 1377/2009) nu prevăd expres atribuții de control ale Inspekției Muncii în materia creanțelor bugetare ce provin din contribuțiile la fondul special de solidaritate socială pentru handicapați.

În acest caz, tribunalul a constatat că parata este competentă, potrivit normei de drept comun, cuprinsă în Codul de procedură fiscală. În ceea ce privește critica adusă de faptul că baza de calcul pentru stabilirea contribuției a fost determinată prin stabilirea unei medii anuale, care a fost avută în vedere apoi pentru fiecare lună a anului 2007, cu toate că fluctuațiile de salarii sunt constante, tribunalul a reținut că reclamanta a contestat generic baza de calcul, nu a solicitat pe calea expertizei contabile încuviințate drept obiectiv verificarea modului de calcul al contribuției; totodată, prin stabilirea unei medii anuale nu se ajunge la un alt mod de calcul, întrucât aceasta medie este rezultanta numărului de angajați în fiecare lună a anului.

Împotriva sentinței pronunțate de Tribunalul [redacted] formulat recurs reclamanta SC [redacted] SRL, care solicită modificarea în tot a sentinței atacate, urmând ca, pe fondul cauzei, să se dispună admiterea acțiunii.

Susține recurenta că prin decizia de impunere nr. [redacted] : 2010, D.G.F.P. [redacted] stabilit în mod eronat T.V.A. nedeductibilă pentru suma de 105.804 lei, aferentă achizițiilor de motorină necesare deplasării autotrenurilor societății în cadrul efectuării serviciilor de transport public de mărfuri, invocând ca motive art. 145 alin. 2 Cod fiscal.

Deși în prima instanță s-a administrat proba cu expertiză contabilă, din al cărei raport a reieșit că decizia nr. [redacted] 2010 a stabilit eronat T.V.A. nedeductibilă pentru suma de 105.804 lei, instanța de fond a nesocotit aceste concluzii ale expertului desemnat, însușindu-și în parte susținerile intimatului D.G.F.P. aducând în completarea respectivei opinii și considerente proprii.

Analizând aceste considerente, recurenta a constatat că instanța de fond a invocat motive străine de natură pricinii.

Susține recurenta că argumentele sale au fost confirmate de raportul de expertiză întocmit în cauză, acesta relevând la obiectivul nr.1 că pentru perioada 2008-2010 s-au achiziționat 8.010.666 litri motorină de pe piața internă, în timp ce pentru aceeași perioadă de timp s-au alimentat de către autotrenurile societății, conform bilanșurilor de consum, 8.057.590 litri, față de cantitatea inițială adăugându-se unele achiziții intracomunitare de motorină realizate în tranzitele prin diverse țări ale Uniunii Europene.

Deci, ceea ce s-a achiziționat conform facturilor, implicit și cantitatea de 8.057.590 litri, a folosit efectuării serviciilor de transport, regăsindu-se în totalitate în ansamblul rezultat din documentele justificative - bonuri de carburant. Concluzia este

Curtea de Apel
București

stat
cu
dep

cor
ref
pri

pri
pe
ad
co
ap
ex

ne
ca
pi
ne
di
re
s-
a-
ti

d
s
r
c
s
c
c

stabilită astfel de către expert pe baza analizării facturilor de achiziție motorină cu T.V.A. inclusă, coroborate cu bonurile de alimentare, toate aceste documente fiind depuse la dosar.

Considerentele instanței de fond în sensul ca „rațiunea deductibilității T.V.A. o constituie evitarea dublei impuneri, în contextul în care produsul achiziționat se reflecta în serviciul prestat” denota o confuzie gravă în interpretarea unor noțiuni și principii privind T.V.A.

Recurenta arată că dubla impunere apare numai ca efect al încălcării principiului neutralității T.V.A., principiu conform căruia la fiecare tranzacție taxa pe valoarea adăugată va fi exigibilă după deducerea cuantumului taxei pe valoarea adăugată suportată direct prin intermediul diferitelor componente ce se reflecta în costul bunurilor sau serviciilor (Directiva 67/227/CEE, publicată în J.O. nr. 71 din 11 aprilie 1967). Altfel spus, deducerea T.V.A. este întotdeauna strâns legată de exigibilitatea T.V.A. pentru facturile emise.

Cum, însă, inspecția fiscală nu a stabilit în dauna societății nicio încălcare în declararea și vărsarea T.V.A. pentru facturile emise, rezulta ca, potrivit principiului neutralității, recurenta avea dreptul la deducerea de T.V.A. pentru achiziția cantităților de carburant care au alimentat autotrenurile proprii. De aici rezulta ca, prin refuzul deducerii T.V.A. aferenta acestor achiziții, se încălca principiul neutralității T.V.A. chiar de către intimata - parata, realizându-se de către aceasta o dubla impunere a T.V.A. Dubla impunere a T.V.A. apare ca urmare a faptului că recurenta a plătit facturile cu T.V.A. către furnizorul combustibilului, însă, ulterior, i s-a refuzat dreptul de deducere pentru achiziționarea a 378.748 litri motorină, deși aceasta achiziție a fost efectuată în scopul de a obține venituri impozabile (tarife de transport) facturate beneficiarilor săi.

În sprijinul argumentelor sale privind interpretarea noțiunii de cheltuielă deductibilă vine și Directiva 112 / 2006 a Consiliului Uniunii Europene „privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată”, act normativ esențial pentru reglementarea T.V.A. în statele membre ale Comunității. Directiva, reglementând restricțiile privind dreptul de deducere, stabilește la art. 176 reperi fără echivoc, conform cărora „nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole”. Din aceasta enumerare cu titlu exemplificativ rezulta ca, pentru a fi stabilită ca nedeductibilă, o cheltuielă cu combustibilul trebuie să servească unui scop străin de activitatea care generează venituri impozabile.

Or, în cazul său, combustibilul a fost folosit pentru efectuarea de servicii de transport generatoare de venituri impozabile, conform cerinței de bază pentru a beneficia de deducere. Faptul că, ulterior, unele dintre aceste cantități au fost alimentate peste o estimare stabilită de societate nu este de natură să schimbe caracterul deductibil al cheltuielii, cu atât mai mult cu cât în litigiile cu angajați șoferi expertize de specialitate auto au învederat ca, față de estimarea recurentei, intervin sporuri specifice care măsoară consumul mediu într-o măsură care diferă de la caz la caz.

Așadar, cheltuielile cu carburanții sunt întotdeauna deductibile în condițiile în care s-a dovedit cu înscrisurile cerute de art. 146 alin.1 Cod fiscal ca acest carburant a fost alimentat de mijloacele de transport auto și înregistrat ca atare în foile de parcurs.

Instanța de fond a pierdut din vedere ca, în esență, deductibilitatea V.A. este o regulă generală, un drept al contribuabilului față de care se aplică nitări sau excluderi atunci când achizițiile nu sunt legate de operațiunile care generează venituri impozabile (sau când intervin în operațiuni persoane impozabile). Or, în cazul de față s-a demonstrat prin înscrisuri și expertiză contabilă ca achizițiile de carburant au fost utilizate în totalitate pentru alimentarea jloacelor de transport cu care se prestează transportul.

Alte considerente greșite ale instanței de fond se referă la ipoteza unor "pierderi economice" determinate ca efect al aplicării notei interne nr. 2007 privind consumurile de carburant la nivel de societate. Recurenta precizează că această nota a avut rolul de a accentua importanța utilizării judicioase a carburanților achiziționați pentru tranzitul camioanelor, de a optimiza consumul în condițiile în care prețul carburantului a căpătat o pondere din ce în ce mai mare în cheltuielile de transport în ultimii ani, ca urmare a majorărilor excesive ale preturilor în materie.

De fapt, chiar și instanța, interpretând nota internă nr. 2007, accepta că unele limite au fost numai „estimate”; or, confirmându-se că nivelurile din nota nu sunt decât „estimări”, rezulta că acestora nu putea și nu trebuia să le fie dată o valoare de certitudine absolută, cum se procedează în cazul unui document justificativ, în conformanță cu legea contabilității. În condițiile în care inspecția fiscală, pentru a stabili valoarea V.A. fără drept de deducere, a luat în calcul aceste „estimări”, rezulta că la originea erorii de calcul a contravalorii T.V.A. de 105.804 lei nu au stat baze de calcul certe, ci unele estimări.

Or, stabilind o obligație fiscală constând din T.V.A. pe baza unor valori estimate, intimata - parata a încălcat grav un principiu de bază al fiscalității - certitudinea impunerii - prevăzut de Codul fiscal, art. 3 lit. b, dispoziția fiind aplicabilă și din acest punct de vedere.

Cauzele pentru care un consum înscris într-o grila nu poate fi întocmai și real sunt infatisate prin raportul de expertiză extrajudiciară întocmit de dl. expert în această lucrare fiind tratate în mod realist aspectele multiple care intervin și influențează consumul efectiv al unui autotren.

Recurenta mai arată că prin decizia de impunere s-a dispus nelegal calcularea T.V.A. în valoare de 1.557,51 lei la factura nr. 6319570 / 31 iulie 2009 și că în cazul acestui viciu, prestat în legătură cu o operațiune de import, a arătat că există o declarație privind valoarea bunurilor în vamă și că în această valoare se includ și costurile accesorii importului, inclusiv transportul. Prin urmare, sunt îndeplinite cerințele speciale ale art. 5 al. 2 lit. d din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 22 / 2006.

Instanța de fond, însă, a pierdut din vedere concluziile expertului formulate în obiectivul nr. 5 din raport. Acesta confirmă dreptul la scutire de T.V.A. pentru valoarea de 1.557,51 lei; totodată, în Codul vamal, art. 57 alin. 1 și 2 se prevede că, la valoarea în vamă, conform prevederilor art. 1 din acordul prevăzut la alin. 1, în plus față de valoarea în vamă, se includ și următoarele: a) costurile de transport al mărfurilor importate până la frontiera română; b) costurile de încărcare, de descărcare și de manipulare, conexe transportului, aferente mărfurilor din import; c) costul asigurării pe parcurs extern.

Deci, în acea diferență au fost incluse cheltuielile cu marfa accesorii importului, chiar și în cazul în care nu asigură document justificativ, pe baza temeiului legal de mai sus se dovedește ca valoarea în vama de import include obligatoriu și tariful de transport, împreună cu asigurarea și manipularea mărfii, ceea ce da dreptul la scutirea de taxa, conform art.143 alin.1 lit. d Cod fiscal.

Aceasta rezulta din interpretarea cumulativa a documentelor anexate facturii nr. _____ lie 2009, documente din care se observa ca transportul mărfii a fost angajat de exportator, acesta angajând prin propriile diligente o casa de expediții din Elveția, _____ aceasta înseamnă ca, din moment ce exportatorul însuși a coordonat livrarea, costurile în vama au inclus și transportul, întrucât la bunurile efectiv exportate cel care a exportat și-a adăugat în mod firesc și valoarea operațiunii de transport, efectuată prin propriile diligente.

În temeiul deciziei nr. _____ 2010 s-a mai dispus colectarea sumei de 2.197 lei, reprezentând T.V.A. stabilită incorect de către inspectorii, intimată - parată considerând ca două transporturi rutiere nu ar fi legate direct de exportul de bunuri.

Recurenta consideră că și în aceste două cazuri instanța de fond a interpretat eronat probele de la dosar și motivele invocate, întrucât facturile nr. _____ dec. 2009 (client S.C. _____ S.R.L. România) și _____ 30 apr. 2010 (client S.C. _____) cuprind tarife aferente serviciilor de transport aferente exportului de bunuri, cărora li se aplica un regim de scutire cu drept de deducere, conform art.143 al.1 lit. c din Codul fiscal.

În cazul facturii nr. _____ 2009 emisă către S.C. _____

_____ R.L., cuprinzând tariful de 1.550 Euro pentru efectuarea transportului aferent exportului de bunuri din România în Rusia, instanța a ignorat documentele vamale depuse și a apreciat, fără temei, ca acel transport a fost aferent unei livrări comunitare de bunuri, din România în Belgia.

De fapt, în acest caz a avut loc un export în Rusia, utilizându-se transportatori succesivi; porțiunea de transport terestru s-a realizat de recurenta, tranzitul continuând pe cale maritimă cu un alt transportator, după ce marfa a fost transbordată de pe autotren pe vas la Antwerpen (Belgia). Realizarea unui export este evidentă în condițiile în care printre documentele doveditoare se regăsește și o declarație vamală de export model EX A, având _____ deschisă la Biroul Vamal Târguri și Expoziții - București în data de _____ ec. 2009. Faptul că exportul s-a realizat în acest mod este confirmat de mențiunea de la pct. 29 din declarația vamală, aceasta atestând că biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar a fost în acest caz cel de la Antwerpen, având codificarea _____ Corespondența dintre codul biroului vamal și portul Antwerpen este confirmată de extrasul anexat, imprimat de pe pagina oficială de internet a Comisiei Europene din cadrul U.E.

Însăși intimată - parată recunoaște că în speță s-a efectuat un tranzit cu destinație finală Rusia, însă ignoră declarația vamală model EX A, în care este menționată destinația exportului, mijlocul de transport utilizat la plecare (auto _____ menționat și în scrisoarea C.M.R.) și punctul vamal de părăsire a comunității (Antwerpen, Belgia - _____

Considerentul invocat de instanța de fond provine dintr-o apreciere pur subiectivă, coroborată cu neîndeplinirea rolului activ și cu necunoașterea uzanțelor din domeniul transporturilor. Recurenta precizează că transportul legat de exportul bunurilor a fost comandat de compania _____ către S.C. _____ R.L.,

de expeditii cu care a încheiat un contract de transport. Ulterior, S.C. S.R.L. a intermediat efectuarea serviciului către S.C.

S.R.L., aceasta aducând la îndeplinire transportul cu autotrenul propriu. În aceste condiții, S.C. S.R.L. a facturat către persoana de la care a primit comanda, neavând dreptul să factureze către atâta timp cât nu a primit comanda de la . Modul de lucru este uzual, în transporturi existând nenumărate cazuri de intermediari ale curselor.

Oricum, instanța de fond putea să se lămurească dacă ar fi analizat toate elementele cursei, întrucât ar fi observat că și comanda de transport CE transmisă către S.C. S.R.L., provine tot de la S.C.

S.R.L., însă cuprinde detaliile (expeditor, destinatar, date de încărcare / descărcare, date despre mărfuri) din scrisoarea de transport care face baza exportului mărfurilor.

Arată că și raportul de expertiză întocmit în cauza confirmă și în aceste două cazuri că serviciile de transport facturate trebuia să beneficieze de scutire de T.V.A. (art. 5 din raportul de expertiză).

Astfel, se poate constata cum, și în acest caz, folosind documente prevăzute în art. 4 al. 2 din Ordinul 2.222 / 2006, recurenta a demonstrat că transportul de marfă este legat direct de o livrare de bunuri în Elveția, pentru care s-au efectuat rațiuni vamale, concretizate prin aplicarea pe scrisoarea de transport a vizelor vamale necesare pentru deschiderea și, ulterior, închiderea tranzitului vamal.

Prin decizia nr. s-a stabilit, totodată, obligația de plată a sumei de 23.488 lei, reprezentând impozit suplimentar de 4 % pentru serviciile obținute în România de către nerezidenți - compania recurentă, precum și majorări de întârziere aferente în valoare de 9.384 lei.

Tribunalul a ignorat că temeiul colaborării în care s-a achitat contravaloarea pentru prestații către reprezintă contractul încheiat la 2005, în al cărui conținut clauze se preciza că prestatorul are dreptul la o taxă / tarif / onorariu, și nu la un comision. În versiunea în limba engleză a contractului este precizat inclusiv termenul „fee”, ceea ce în limba română se poate traduce numai ca „tarif”, „onorariu”, „taxă”, nicidecum „comision”.

Recurenta arată că, deși cu certificatul constatator nr. 19 martie 2005, emis de Camera Daneza și pentru Companii, a dovedit că societatea recurentă este un prestator de servicii, având ca obiect de activitate „servicii și comerț, inclusiv comerț exterior, carea pentru rambursarea de T.V.A. străin pentru clienții săi”, iar nu un agent comisionar, instanța de fond a nesocotit acest înscris și a apreciat că ar fi un broker / agent comisionar, validând interpretarea eronată dată de inspecția fiscală.

De asemenea, potrivit art. 129 lit. e din Codul fiscal, în accepțiunea de prestare de serviciu intra și „servicii de intermediere efectuate de persoane care operează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de mărfuri sau o prestare de servicii.” Or, prestația recurentă se încadrează la această categorie, neavând nimic în comun cu specificul activității de broker / agent comisionar.

Calificarea prestatorului ca broker / comisionar general este vădit eronată, acesta fiind un furnizor autorizat pentru servicii de recuperare a T.V.A. de la autorități publice din străinătate. În mod evident, nu a intervenit niciun fapt care să îl califice ca broker / comisionar general, și nu a intervenit niciun fapt care să îl califice ca broker / comisionar general, și nu a intervenit niciun fapt care să îl califice ca broker / comisionar general, și nu a intervenit niciun fapt care să îl califice ca broker / comisionar general.

prin
comerț
autor
drept
fiscal
repre

baza
pentru
unui
serviciu
rambursare
înseși
noi
aceste

căru
de p
han
valc

obiect
exc.
448
mul
în c
neii
fon
ace
exp

solu
atâ
pre

scr
an
ma

ac
ap
ex
de
ac

prin încheierea ulterioară de către S.C. comerciale, având ca obiect bunuri sau servicii; R.L. a unor tranzacții a depus diligențe față de autorități fiscale, și nu față de agenți comerciali, pentru ca recurenta să poată exercita dreptul de recuperare a T.V.A. Pe cale de consecință, invocarea art. 9 pct. 9 din Codul fiscal nu este întemeiată, deoarece sumele reținute de în contul prestației sale nu reprezintă comisioanele la care se refera articolul, ci reprezintă onorarii / taxe / tarife.

În cele din urmă, recurenta susține că soluția greșită dată de instanța are la bază o interpretare speculativă, stabilindu-se că există operațiuni de broker numai pentru simplul fapt că părțile au determinat onorariul convenit pentru prestație pe baza unui procent din sumele obținute. Această modalitate pentru plata contravalorii serviciilor a fost aleasă de părți pentru a nu fi nevoie să negocieze la fiecare rambursare un nou tarif. Cum astfel de operațiuni se derulează relativ des, ar fi însemnat că rambursarea respectivă trebuie să fie încetinită de necesitatea purtării de noi negocieri, la fiecare caz în parte, în funcție de T.V.A. de recuperat. Pentru că această procedură ar fi îngreunat însăși realizarea contractului - recuperarea T.V.A., s-a stabilit că tariful să fie determinat de un procent.

Prin sentința atacată, tribunalul a respins și ultimul capăt de cerere, conform căruia recurenta solicită anularea deciziei nr. 21/12/2010 privind obligațiile de plată a fondului special de solidaritate socială suplimentară pentru persoanele cu handicap, în valoare de 99.934 lei, la care s-au aplicat majorări de întârziere în valoare de 62.673 lei.

Recurenta susține că simplul fapt că Legea nr. 108 / 1999 nu cuprindea printre obiectivele inspecției muncii atribuția de a colecta acest fond nu poate duce la excluderea din oficiu a competenței speciale a Inspecției Muncii stabilită prin Legea 448 / 2006 - aceea de a controla și monitoriza fondul respectiv. Aceasta cu atât mai mult cu cât în anul 2002, când a fost republicată Legea nr. 108 / 1999, fondul special în discuție nici nu exista, acesta apărând prin Legea nr. 448 / 2006. Prin urmare, neinclusiunea în Legea nr. 108 / 1999 (republicată în 2002) a unor dispoziții privind fondul pentru persoanele cu handicap nu poate da, sub nicio formă, dreptul la interpretarea că, de fapt, Inspecția Muncii nu ar avea competențe în controlul privind acest fond, existând un act normativ ulterior, de forță juridică egală, care stabilește expres și această competență.

Mai mult, această lege este una specială, referindu-se strict la fondul special de solidaritate socială suplimentară pentru persoanele cu handicap, ceea ce prevalează atât față de Legea nr. 108 / 1999, cât și față de Codul de procedură fiscală, care nu prevăd astfel de competențe exprese pentru una sau alta dintre autorități.

La data de 1 februarie 2012 intimată pârâta DGFP, depusă concluzii scrise, solicitând respingerea recursului ca nefondat, întrucât instanța de fond a analizat întregul material probator și a făcut o corectă aplicare a dispozițiilor legale în materie, înlăturând, motivat, cererea recurteii.

Astfel, în ceea ce privește TVA stabilită suplimentară la plată, aferentă achizițiilor de motorină, instanța a reținut în mod corect că nu poate fi primită apărarea potrivit căreia simpla îndeplinire a condițiilor de formă este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere. Este necesar a avea în vedere cercetarea condițiilor de fond, respectiv dacă operațiunea economică în cauză, în vederea căreia a fost achiziționată motorina, a justificat utilizarea în folosul operațiunilor impozabile.

Recurenta însăși a stabilit norme de consum în baza cărora, la sfârșitul căreia luni, erau întocmite situații centralizatoare pentru fiecare cursă și mijloc de transport auto privind diferențele rezultate între consumul normat de combustibil și efectiv, certificând astfel, cantitativ și valoric, consumurile nejustificate. Tocmai aceea, depășirea normelor de consum a fost imputată angajaților, rezultând, fără îndoială, că respectivele depășiri față de propriile norme nu sunt recunoscute de chiar recurentă ca fiind utilizate pentru activitatea impozabilă. Așa cum corect a reținut instanța de fond, aprecierea recurentei se răsfrânge și în plan fiscal, legea permițând acordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile care nu se adăresc în serviciul prestat.

Și în ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite în sarcina societății, de acordare a TVA, instanța de fond a pronunțat o soluție legală, înlăturând motivat lipsa susținerii a recurentei.

Referitor la titlul sumelor achitate către Danemarca în baza contractului nr. 1000/2005, instanța a apreciat corect că acestea sunt comisioane și nu tariful de transport/tarif.

În privința obligației de plată a contribuției la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, Tribunalul Iași a reținut faptul că instanța de apel a criticat acest aspect exclusiv din punct de vedere al competenței instanțelor fiscale de a verifica astfel de contribuții, contestând generic baza de calcul. Analizând textele legale incidente, s-a constatat că această critică este nefondată.

Examinând sentința recurată prin prisma criticilor formulate și a temeiurilor invocate de art. 304 Cod de procedură civilă, precum și sub toate aspectele potrivit art. 304¹ Cod de procedură civilă, Curtea reține că recursul este fondat, potrivit dispozițiilor art. 337 Cod de procedură civilă:

Tribunalul a înlăturat în mod greșit concluziile raportului de expertiza de contabilitate contabilă, efectuat de expertul nr. 1000/2005 (filele 296-353 vol. I, 6-7 vol. V dosar fond).

Astfel, potrivit dispozițiilor art. 145 alin. 1 și 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „dreptul de deducere la naștere la momentul exigibilității taxei de transport auto este persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni de transport (...).”

De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 45 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22 din 12 februarie 2004, pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. 1 trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147 ind. 1 din Codul fiscal.

În raportul de expertiză se reține că alimentările efectuate de autotrenurile societății reclamante în perioada 2008 - aprilie 2010 reprezintă ieșire din gestiune a combustibilului, iar achizițiile făcute în această perioadă pe bază de facturi emise în conformitate cu dispozițiile art. 155 Cod fiscal sunt deductibile din punctul de vedere al expertului. Expertul precizează că determinarea cantităților și valorilor din punctul de vedere al cheltuielilor deductibile sau nedeductibile pentru calculul impozitului pe transport se face după determinarea consumului real calculat atât din foile de parcurs, cât și din calculul pierderilor tehnologice și consumurilor suplimentare necesare pentru transportul.

calcu
alime
nu s-

stabi
depă
să fi
efect

circu
alin.

docu
f

impu
norm
scop
reali

dosa
com
efect

plaf
scrip
conf

6319

a co
alin.

acce
legat

bun
factu

Publ
adău

art.
com

scuti

obli
pers
și pr

Totodată, expertul a precizat că TVA-ul în valoare de 105.804 lei, calculat ca diferență dintre valoarea TVA a consumului calculat și valoarea TVA a alimentarelor de motorină pentru care, conform deciziei nr. 5018/2010, contestate – nu s-a acordat drept de deducere, este deductibil din punct de vedere al TVA.

În cauză Curtea reține că nota internă nr. 10.2007 emisă de recurentă stabilește norme de consum pentru combustibil, norme care, însă, în fapt, pot fi depășite, ca urmare a anumitor factori obiectivi sau subiectivi, fără ca în acest mod să fie înlăturată finalitatea achiziționării combustibilului - respectiv utilizarea la efectuarea transportului rutier de mărfuri.

În consecință, Curtea apreciază că achiziționarea cantității de motorină este circumscrisă sferei noțiunii de operațiune taxabilă prevăzută de dispozițiile art. 145 alin. 2 lit. a din Codul fiscal.

Cheltuielile cu combustibilii în perioada controlată sunt justificate cu documente legale, neputându-se considera că transporturile respective n-au fost făcute în scopul realizării de operațiuni taxabile. Împrejurarea că reclamanta a înregistrat depășiri ale normelor de consum interne, sancționate, în unele cazuri, cu imputarea de la proprii angajați a valorii cantităților de combustibil ce depășeau norma, nu e de natură a duce la concluzia că recurenta-reclamantă nu a urmărit scopul susmenționat și că activitățile sale au fost dirijate în altă direcție decât aceea a realizării de profit, evident taxabil.

Sub acest aspect Curtea constată că din expertizele extrajudiciare efectuate în dosarele ce privesc litigiile reclamantei cu proprii salariați reies consumuri de combustibil mai mari decât cele normate, justificate de activitatea de transport efectuată, ceea ce confirmă caracterul relativ al normei de consum interne.

Totodată, din expertiza întocmită de expertul auto reiese că plafoanele de consum stabilite de agenții economici sunt dispoziții ce țin de consumul scriptic de carburanți, fiind o țintă economică și tehnică dispusă în baza atribuțiilor conferite conducerii agenților economici.

În ceea ce privește TVA de plată rezultată din colectarea suplimentară a taxei, aferenta serviciilor de transport facturate de recurentă cu facturile nr. 1.07.2009, 07.2009 și 0.04.2010, expertul contabil a constatat că toate acestea se încadrează la scutirea de taxă, prevăzută de art. 143 alin. 1 lit. d Cod fiscal - prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 141, dacă acestea sunt direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 - coroborate cu art. 5 alin. 1 lit. a - prima factură, respectiv art. 4 alin. 2 din Ordinul nr. 2222/2006 al Ministrului Finanțelor Publice 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 ind. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TVA aferentă facturilor menționate, pentru care intimata-pârâtă nu a acordat scutirea cu drept de deducere este, în total, de 3.753,91 lei.

De asemenea, Curtea reține că este fondat recursul și sub aspectul stabilirii obligațiilor de plată a fondului special de solidaritate socială suplimentar, pentru persoanele cu handicap, în raport de dispozițiile Legii nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

Astfel, potrivit dispozițiilor art. 78 alin. 5 din această lege, monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. 2 și 3 se fac de către Inspekția Muncii. Conform dispozițiilor alin. 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, iar conform alin. 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).

Reiese, așadar, că numai această instituție are competența de a controla îndeplinirea de către autoritățile competente a obligațiilor prevăzute de alin. 3; precum și de a informa autoritățile competente despre deficiențele legate de aplicarea corectă a dispozițiilor legale în vigoare, potrivit dispozițiilor art. 5 lit. b din Legea nr. 108/1999 republicată pentru înființarea și organizarea Inspekției Muncii.

Or, în cauză, în lipsa unei astfel de sesizări, Curtea consideră că nu este legală punerea de către organele fiscale a sumelor cu titlu de contribuție la fondul special de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap, lipsind o cerință de investire a banilor fiscali.

Referitor, însă, la criticile recurente privind nelegala stabilire în sarcina sa a obligației de plată a impozitului pe veniturile obținute în România de persoane fizice nerezidente, Curtea constată că acestea sunt neîntemeiate.

Astfel, după cum reține și expertul contabil în raportul întocmit, sumele plătite recurentă către Danemarca se încadrează la sume din venituri din activități economice, care sunt calculate prin aplicarea unui procent asupra sumei recuperate, nu sume fixe.

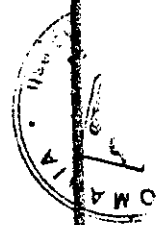
Potrivit dispozițiilor art. 7 pct. 9 din Codul fiscal comision este orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune comercială.

Or, serviciile prestate de persoana juridică nerezidentă care constau în recuperarea de către prestator, de la autoritățile fiscale din țări europene, a TVA nebuksabilă încasată la facturile și plata sumelor recuperate către reclamantă, trebuie analizate și încadrate, din punct de vedere fiscal, după natura venitului realizat, iar nu în funcție de calificarea activității persoanei nerezidente.

Recuperarea TVA este o operațiune aferentă unei operațiuni comerciale, fiind impuse cerințele dispozițiilor art. 116 alin. 1 din Codul fiscal, respectiv obligația în sarcina recurente de a plăti impozitul pentru veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți.

Tribunalul a înlăturat în mod corect susținerile reclamantei sub aspectul neîndeplinirii dispozițiilor art. 133 din Codul fiscal, reglementate în vederea stabilirii răspunderii pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele expuse, constatând întemeiate în parte criticile recurente, Curtea va da eficiență art. 312 alin. 1 Cod de procedură civilă, raportat la



preco
moco
dec
obli
54:
con

23.
obf

su
câ
tin

se
ir
P
F
S
E

F
i

Reg. Av. 100
C. Inceput 08.11.2011

prevederile art. 304 pct. 9 Cod de procedură civilă și va admite recursul, va modifica în parte sentința, în sensul că va admite în parte acțiunea, va anula în parte decizia nr. 010 și decizia de impunere nr. 2010, înlăturând obligația de plată a recurente-reclamante pentru sumele de 109.558 lei TVA și 54.548 lei majorări de întârziere aferente TVA-ului, 99.934 lei, reprezentând contribuții la fondul pentru persoanele cu handicap și majorări aferente de 62.673 lei.

Va fi menținut restul dispozițiilor sentinței, cu privire la plata sumelor de 23.488 lei și majorările de întârziere aferente, reprezentând impozit pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente, respectiv 9.384 lei.

În baza disp. art. 274 Cod de procedură civilă pârâtele vor fi obligate la plata sumei de 9.000 lei cheltuieli de judecată la instanța de fond și la instanța de recurs către reclamantă, reprezentând onorariu expert, onorariu avocat și taxă judiciară de timbru, în măsura aditerii pretențiilor reclamantei.

Pentru aceste motive
În numele legii
DECIDE

Admite recursul formulat de reclamanta SC SRL cu sediul procesual ales în str. nr. , jud. împotriva sentinței nr. in data de ulie 2011 pronunțată de Tribunalul n contradictoriu cu pârâții **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE** cu sediul în str. jud. și **DIRECȚIA GENERALA A MARILOR CONTRIBUABILI** cu sediul în , str. nr. , sector

nr. 326. + 13

Modifică în parte sentința, în sensul că admite în parte acțiunea, anulează în parte decizia nr. și decizia de impunere nr. înlăturând obligația de plată a recurente-reclamante pentru sumele de 109.558 lei TVA și 54.548 lei majorări de întârziere, aferente TVA-ului, 99.934 lei, reprezentând contribuții la fondul pentru persoanele cu handicap și majorări aferente de 62.673 lei.

nr. 32 872 cu

Menține restul dispozițiilor sentinței, cu privire la plata sumelor de 23.488 lei și majorările aferente, reprezentând impozit pe veniturile obținute în România de persoane juridice nerezidente, respectiv 9.384 lei.

Admite în parte cererea privind acordarea cheltuielilor de judecată, în sensul că obligă intimatele-pârâte la plata sumei de 9.000 lei cheltuieli de judecată la fond și recurs, reprezentând onorariu avocat și expert.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică azi, ebruarie 2012.

PREȘEDINTE,

0 11 JUDECĂTORI, /

[Signature]

[Signature]

[Signature]

GREFIER,



Prezenta copie este conformă cu originalul aflat în dosarul nr. 6183/105/2010 al Direcției Generale a Finanțelor Publice și Direcției Generale a Marilor Contribuabili atașat la dosarul nr. al Curții de Apel Ploiești S-a taxat cu taxa judiciară de timbru judiciar

Red. ALF/ M.I./3 ex./14.02.2012
Dosar fond 6183/105/2010 al Tribunalului Jud. fond
Operator de date cu caracter personal
nr. notificare 3120/2006

