

## DECIZIA NR. 661/2014

privind solutionarea contestatiei formulata de  
S.C. X S.R.L.  
inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr ...../14.03.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice..... Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre A.J.F.P..... Serviciul inspectie fiscala persoane juridice, prin adresa nr..... din 31.03.2014, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ..... sub nr. ....../14.03.2014, cu privire la contestatia formulata de catre S.C. X S.R.L cu domiciliul fiscal in loc....., str....., nr....., jud. ...., inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul ..... sub nr....., CUI.....

Contestatia a fost depusa la sediul Directiei Regionale a Finantelor Publice ..... si a fost inregistrata sub nr...../14.03.2014. Directia Regionale a Finantelor Publice..... prin Serviciul Solutionare Contestatii a transmis cu adresa nr ...../19.03.2014 la organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat, respectiv A.J.F.P..... Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul inspectie fiscala persoane juridice, contestatia depusa de SC X S.R.L in vederea intocmirii referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P..... Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul inspectie fiscala persoane juridice prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../31.01.2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../31.01.2014 si priveste suma de ..... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....../31.01.2014 sub semnatura imputernicitului administratorului in data de 13.02.2014 si de data inregistrarii acesteia la D.G.R.F.P ..... , respectiv 14.03.2014, conform stampilei acestei institutii.

Contestatia este depusa prin avocat....., aceasta fiind insotita de imputernicirea avocatiala in original, in care este inscris numarul contractului de asistenta juridica si este semnata de client.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 207 si art. 209 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. X S.R.L. impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....../31.01.2014.

I. S.C. X S.R.L contesta in totalitate Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../31.01.2014 si solicita admiterea contestatiei si anulara sumei de ..... lei reprezentand TVA respinsa la rambusare.

Obiectul de activitate al societatii il constituie transporturi rutiere de marfuri, cod .....

In sustinerea contestatiei SC X SRL invoca urmatoarele:

- organele de inspectie fiscala au incadrat in mod eronat ca si prestare de servicii sumele retinute de la soferi pentru combustibil deoarece nu exista contrapartida prevazuta de art. 137, alin.1, lit.a Cod Fiscal;
- nerespectarea normelor de consum de .... l/100 km din diferite motive reprezinta nerespectarea obligatiilor contractuale ale angajatului iar retinerea sumelor pentru depasirea consumului normat nu reprezinta o prestare de servicii ci sume retinute pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale in conformitate cu art.137 alin.2, lit b. din Codul Fiscal, sume care nu sunt purtatoare de TVA;
- societatea nu a exercitat vreun drept de deducere TVA aferent combustibilului deoarece acesta este pus la dispozitie de transportatorul extern, X nu este proprietar pe acel combustibil;
- in ceea ce priveste reparatiile la camioane situatia este similara deoarece relatia cu angajatii nu este una de prestari servicii ci este o relatie de munca iar sumele achitate de soferi pentru daunele provocate de acestia sunt doar penalizari pentru neindeplinirea sarcinilor de serviciu;
- este absurda abordarea conform careia societatea a intermediat serviciile de reparatii a masinilor deoarece societatea a platit reparatiile cauzate de soferi iar apoi a penalizat soferul pentru nerespectarea obligatiilor contractuale in baza art. 137 alin.2, lit.b Cod Fiscal;
- TVA stabilit suplimentar pentru ..... a fost stabilit eronat deoarece societatea utilizeaza acest autoturism pentru inchiriere si potrivit art. 145 alin. 3 Cod Fiscal are drept integral de deducere.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../31.01.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L suma de ..... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Din raportul de inspectie fiscala nr. ..../31.01.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../31.01.2014, cu privire la suma de ..... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

#### **1.1. TVA colectata pentru prestari servicii achitate de angajati**

a) In anul 2008 S.C. X S.R.L incheie cu clientul ..... din ..... un contract de prestari servicii de transport rutier international de marfuri in baza caruia SC X SRL se obliga sa presteze servicii de transport rutier de marfa cu autovehiculele inchiriate de la clientul mentionat, pe rutele si in conditiile specificate de acesta.

Pentru ducerea la indeplinire a obligatiilor asumate in contractul de prestari servicii societatea angajaza personal calificat pentru transport international de marfuri pe baza de contract individual de munca in care se specifica ca pentru serviciile prestate angajatul primeste un salariu fix, iar pentru zilele aflate in deplasare primeste si diurna externa.

Pentru derularea in bune conditii a relatiilor contractuale societatea anexeaza la contractul de munca si fisa postului in care se prezinta in detaliu cerintele pe care trebuie

sa le indeplineasca un sofer, precum si conditiile de munca necesare pentru ca acesta sa-si desfasoare in mod normal activitatea.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de societate (contract de munca, fișa postului, documente justificative aferente curselor efectuate si diurnelor platite) rezulta urmatoarele:

- la plecarea in cursa soferul ia in primire masina de mare tonaj incredintata de societate impreuna cu obiectele de inventar aferente acesteia;
- cursele se efectueaza pe baza unei scheme de drum primite de la reprezentantii societatii care este obligatorie pentru soferi;
- schema de drum si distanta rutiera aferenta cursei se determina pe baza unui program pus la dispozitie de clientul societatii X la care se adauga un plus de km de .....% din distanta unei curse;
- soferii sunt obligati pe timpul cursei sa intocmeasca rapoarte din care sa rezulte km efectiv parcursi inregistrati de kilometrajul masinii, alimentariile efectuate, taxele achitate precum si orice alte cheltuieli efectuate pe parcursul deplasarii;
- la intoarcerea din cursa reprezentantul societatii va calcula km parcursi efectiv si consumul de combustibil dupa o norma de consum de ..... litri/suta de km;
- daca potrivit schemei primite s-au efectuat mai multi km sau s-a consumat mai mult combustibil soferul va achita o suma de bani care se calculeaza pe km in plus efectuat sau pe combustibilul consumat nejustificat.

Avand in vedere regulile impuse de societate si acceptate de soferi, organele de inspectie fiscala au verificat modul de inregistrare in evidenta contabila a cheltuielilor aferente curselor efectuate rezultand urmatoarele:

- la plecarea in cursa si pe parcursul acesteia soferii primesc avansuri spre decontare care se evidentiaza analitic in contul .....
- la intoarcere din cursa soferul prezinta reprezentantului sau documentele justificative ale cursei iar acesta intocmeste un decont de cheltuieli in care se evidentiaza km rezultati din programul clientului, km+.....% posibil a fi parcursi, km condusi, diferenta de km, diurna datorata soferului, costurile aferente km condusi suplimentar, cheltuielile aferente cursei precum si sumele de acordat sau de restituit soferilor;
- diurna acordata soferilor pentru care societatea poate prezenta documente justificative se inregistreaza in contul ..... „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri”
  - cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal;
  - cheltuielile aferente cursei se inregistreaza in cheltuieli de exploatare in functie de natura acestora;
  - costul aferent km condusi efectiv peste km inscrisi in schema de drum sau a combustibilului consumat nejustificat se inregistreaza in evidenta contabila cu semnul minus pe baza sumelor efectiv incasate de societate de la soferi si inregistrate in evidenta contabila in rosu prin intermediul contului ..... „Costuri depasire km”;

Modul de lucru prezentat a fost utilizat de societate in perioada ianuarie 2008-iulie 2011, cu mentiunea ca sumele incasate de la soferi in perioada martie-august 2008 si aprilie-iulie 2011 nu au fost inregistrate cu semnul minus in ct. .... in evidenta contabila, acestea fiind inregistrate direct in suma neta in ct. ...., respectiv din diurna cuvenita se scadeau sumele incasate pentru costuri aferent km suplimentari sau a costurilor cu combustibilii nejustificati.

Pentru perioadele in care societatea evidentia doar diurna neta organele de inspectie fiscala au intocmit "Situatia privind sumele retinute pentru depasirea de km inscrise in deconturile aferente curselor efectuate."

Potrivit notei explicative date de administratorul societatii din perioada verificata a deconturilor de cheltuieli intocmite si a inregistrarilor efectuate in evidenta contabila,

incepand cu luna august 2011 societatea nu mai incaseaza, nu mai inregistreaza recuperare costuri depasire km si nu mai retine sume de bani din diurna datorata soferilor.

Astfel in prioada ianuarie 2008 – iulie 2011 societatea a incasat de la angajati suma totala de ..... lei.

Avand în vedere sumele incasate de societate se impune determinarea tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA pentru aceste operatiuni respectiv daca aceste operatiuni sunt sau nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA.

Din analiza prevederilor legale au rezultat urmatoarele:

- potrivit art. 127, alin. 1 si 2 din Codul Fiscal SC X SRL este persoana impozabila din punct de vedere al TVA care desfasoara activitatea economica de prestari servicii de transport rutier de marfuri;
- angajatii societatii sunt persoane neimpozabile din punct de vedere al TVA;
- operatiunea prezentata nu reprezinta o livrare de bunuri sau o operatiune asimilata unei livrari de bunuri potrivit art. 128 din Codul Fiscal deoarece nu se face un transfer al unui drept de proprietate, respectiv de dreptul de a dispune asupra unui bun;
- din punct de vedere al TVA operatiunea reprezinta o prestare de servicii asa cum rezulta din prevederile art. 129 din Codul Fiscal potrivit caruia se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri;
- potrivit art. 133, alin. 3 din Codul Fiscal locul unei prestari de servicii catre o persoana neimpozabila este locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt prestate;
- prestarile de servicii mentionate nu fac parte din operatiunile scutite din punct de vedere al TVA prevazute la art. 141 din Codul Fiscal;
- baza de impozitare a acestor prestari de servicii reprezinta tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza sa fie obtinuta potrivit art. 137, alin. 1, litera a) din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal.

Se constata ca platile efectuate de catre salariati aferente depasirii km impusi pentru o anumita ruta sau a consumurilor nejustificate de combustibili, reprezinta o operatiune impozabila din punct de vedere al TVA in Romania unde se afla sediul prestatorului de servicii fiind indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art. 126 din Codul Fiscal, iar cota aplicabila este cea in vigoare la data platii acestor sume.

In cazul in care societatea ar fi retinut aceste sume in numele sau pentru alte persoane impozabile sau neimpozabile, operatiunile prezentate reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA, conform art. 129, alin. 2 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit art. 129 alin. 2 din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective si pe cale de consecinta are calitatea de cumparator revanzator pentru serviciile suportate de catre angajatii societatii.

Deoarece sumele incasate de la soferi, care sunt inregistrate in evidenta contabila prin diminuarea cheltuielilor de exploatare, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA pentru care societatea nu a colectat TVA aferenta, organele de inspectie fiscala au determinat TVA colectata aferenta in suma totala de ..... lei [(..... lei x ..... x 100/.....%) + (..... lei x ..... x 100/.....%)],

Determinarea TVA colectata s-a efectuat prin aplicarea procedului sutei marite avand in vedere faptul ca sumele incasate de la persoane fizice includ si TVA in cotele aferente fiecarei perioade, respectiv 19% si 24%, confom prevederilor art. 140, alin. 1 din Codul fiscal si titlul VI, pct. 23, alin. 1 si 2 din HG nr 44/2004 privind Normele metodologice

de aplicare a Codului fiscal.

## 1.2. TVA reparatii suportate de angajați

În perioada verificată societatea înregistrează în evidența contabilă valoarea unor costuri facturate de diversi furnizori reprezentând reparații efectuate la autotrenuri și contravaloare convorbiri telefonice care au fost suportate sub diverse forme de angajați, respectiv de șoferii autotrenurilor, astfel:

a) În perioada octombrie – decembrie 2010 și ianuarie – mai 2011 valoarea costurilor reprezentând reparații efectuate la autotrenuri și convorbirilor telefonice suportate de angajați au fost înregistrate în evidența contabilă în roșu în contul ..... și .....

Astfel în perioadele menționate societatea diminuează cheltuielile de exploatare cu suma totală de ..... lei, după cum urmează:

- în luna octombrie 2010 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna noiembrie 2010 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna decembrie 2010 suma de ..... lei (ct. ....) și ..... lei (ct. ....)
- în luna ianuarie 2011 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna februarie 2011 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna martie 2011 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna mai 2011 suma de ..... lei (ct. ....)

Sumele menționate au fost încasate de la șoferi prin reținerea acestora din diurnă sau din salarii.

Deoarece sumele incasate de la soferi, care sunt inregistrate in evidenta contabila prin diminuarea cheltuielilor de exploatare, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA pentru care societatea nu a colectat TVA aferenta, organele de inspectie fiscala au determinat TVA colectata aferenta in suma totala de ..... lei (..... lei x .. x 100/.....%).

Determinarea TVA colectata s-a efectuat prin aplicarea procedului sutei marite avand in vedere faptul ca sumele incasate de la persoane fizice includ si TVA in cotă de 24%, conform prevederilor art. 140, alin. 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal si titlul VI, pct. 23, alin. 1 si 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In anul 2011 pentru costurile suportate de șoferi reprezentând reparații efectuate la autotrenuri care au fost înregistrate în roșu în contul ..... societatea a colectat TVA aferentă.

b) În perioada decembrie 2010-august 2013 costurile asumate de către angajați și platile care au fost efectuate sau care urmeaza a fi efectuate se fac în baza proceselor verbale de constatare a pagubelor sau angajamentelor de plată încheiate cu angajații societății astfel:

- angajament de plata nr. .... /21.12.2010 ..... pentru reparații inscrise in factura nr. .... în valoare de .....euro, respectiv ..... lei;
- angajament de plata nr. .... /03.08.2011 ..... pentru reparații inscrise in factura nr..... în valoare de ..... euro, respectiv ..... lei; (pentru incasarea din data de 28.07.2011 in valoare de..... lei s-a calculat TVA);
- angajament de plata nr. .... /19.04.2013 si declaratie de plata din data de 19.04.2013 ..... in valoare totala de ..... euro, respectiv ..... lei;
- proces verbal de constatare si evaluare a pagubelor nr. .... /02.04.2013 si nr. .... /10.04.2013 si angajamentul de plata nr..... /10.04.2013 ..... pentru reparatii in valoare totala de ..... euro, respectiv ..... lei;
- proces verbal de constatare si evaluare pagube nr. .... /12.06.2013 ..... pentru reparații in valoare de ..... euro, respectiv ..... lei;

- proces verbal de constatare si evaluare pagube nr. ....../12.06.2013..... pentru reparatii in valoare de ..... euro, respectiv ..... lei.

Din verificarea modului de inregistrare in evidenta contabila a documentelor prin intermediul carora societatea recupereaza contravaloarea reparatiilor datorate culpei soferilor s-a constatat ca aceste documente nu sunt inregistrate in evidenta contabila si nici nu se colecteaza TVA aferenta acestor reparatii.

Societatea inregistreaza in evidenta contabila doar sumele incasate de la soferi prin diminuarea sumelor datorate sub forma de diurne sau de salarii.

Potrivit art. 129 alin. 2 din Codul Fiscal atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective si pe cale de consecinta are calitatea de cumparator revanzator pentru serviciile suportate de catre angajatii societatii.

In calitate de cumparator revanzator de prestari servicii de reparatii catre o persoana neimpozabila societatea era obligata sa factureze soferilor reparatiile asumate si sa colecteze TVA aferenta.

Valoarea totala a reparatiilor inscrise in documentele prezentate si pentru care exista un accept de plata din partea soferilor este de ..... lei, pentru care societatea trebuia sa evedentieze o TVA colectata in suma de ..... lei, respectiv ..... lei in anul 2010, ..... lei in anul 2011 si ..... lei in anul 2013.

Determinarea TVA colectata s-a efectuat prin aplicarea procedeului sutei marite avand in vedere faptul ca sumele incasate de la persoane fizice includ si TVA in cotă de 24%, conform prevederilor art. 140, alin. 1 din Codul fiscal si titlul VI, pct. 23, alin. 1 si 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Rezultă o TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă totală de ..... lei (..... lei +..... lei).

### **1.3. TVA aferentă daune materiale imputate**

a) În baza referatului întocmit de reprezentantul legal al SC X SRL în luna mai 2011 s-a constatat existența unui prejudiciu adus societății în valoare de..... lei reprezentând bunurile sustrate de dl. X, sumă care nu a fost înregistrată în evidența contabilă până la data de 31.08.2013 și nici nu a fost colectată TVA aferentă.

Pentru acest prejudiciu SC X SRL a formulat plângere penală și s-a constituit parte civilă în dosarul ...../...../2013 aflat pe rolul Judecătoriei ..... pentru recuperarea prejudiciului în sumă de ..... lei.

Întrucât bunurile sustrate sunt imputabile acestea constituie livrare de bunuri conform art. 128, alin. 4, litera d) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care societatea avea obligația determinării TVA aferente.

Deoarece TVA colectată nu a fost determinată de societate la data constatării prejudiciului, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de ..... lei (..... lei x ..... x 100/.....%) exigibilă în luna mai 2011.

b) În baza referatului întocmit de reprezentantul legal al SC X SRL în luna septembrie 2011 s-a constatat existența unui prejudiciu adus societății în valoare de .....lei reprezentând bunurile sustrate de dl. X, sumă care nu a fost înregistrată în evidența contabilă până la data de 31.08.2013 și nici nu a fost colectată TVA aferentă.

Pentru acest prejudiciu SC X SRL a formulat plângere penală și s-a constituit parte civilă în dosarul ...../20.09.2011, iar în baza sentinței dată de Judecătoria ..... în data de 24.09.2013 fostul angajat al SC X SRL a fost obligat la plata unor daune materiale în sumă de ..... lei.

Întrucât bunurile sustrate sunt imputabile acestea constituie livrare de bunuri conform art. 128, alin. 4, litera d) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care societatea avea obligația determinării TVA aferente.

Deoarece TVA colectată nu a fost determinată de societate la data constatării prejudiciului, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de ..... lei ( $\text{.....lei} \times \text{.....} \times 100 / \text{.....}\%$ ) exigibilă în luna septembrie 2011.

Determinarea TVA colectată s-a efectuat prin aplicarea procedurii sutei marite având în vedere faptul că sumele pentru care s-a constituit parte civilă includ și TVA în cotă de 24%, conform prevederilor art. 140, alin. 1 din Codul fiscal și titlul VI, pct. 23, alin. 1 și 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Rezultă o TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă totală de ..... lei ( $\text{..... lei} + \text{..... lei}$ ).

#### **1.4. TVA colectată pentru refacturare chirii**

a) În baza facturii nr. ....../31.12.2010, societatea verificată refacturează cheltuieli cu parcare în valoare de ..... lei către ..... cod TVA ....., operațiune care din punct de vedere al taxei a fost considerată neimpozabilă în România.

Având în vedere că serviciile de parcare sunt în legătură directă cu un bun imobil, acestea au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil în baza prevederilor art. 133, alin. 4, litera a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările.

Rezultă că operațiunea înscrisă în factură este impozabilă în România conform art. 126, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările, fapt pentru care în baza art. 137, alin. 1, litera a) și art. 140, alin. 1 din același act normativ societatea datorează TVA în sumă de ..... lei ( $\text{..... lei} \times 24\%$ ) exigibilă la data de 25.01.2011.

b) În baza facturii nr. ....../30.06.2011, societatea verificată refacturează cheltuieli cu închirierea unui autoturism pentru ..... zile în valoare de ..... lei .....cod TVA ....., operațiune care din punct de vedere al taxei a fost considerată neimpozabilă în România.

Având în vedere că serviciile de închiriere sunt efectuate pe termen scurt, acestea au locul prestării la locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului în baza prevederilor art. 133, alin. 4, litera e) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările.

Rezultă că operațiunea înscrisă în factură este impozabilă în România conform art. 126, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările, fapt pentru care în baza art. 137, alin. 1, litera a) și art. 140, alin. 1 din același act normativ societatea datorează TVA în sumă de ..... lei ( $\text{..... lei} \times \text{.....}\%$ ) exigibilă la data de 25.07.2011.

Rezultă o TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă totală de ..... lei ( $\text{..... lei} + \text{..... lei}$ ).

#### **1.5. TVA colectată pentru cheltuielile de protocol**

În anul 2011 societatea înregistrează în evidența contabilă în contul ..... "Cheltuieli de protocol" suma de ..... lei și exercită dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei aferentă bazei de impunere de ..... lei ( $\text{..... lei} \times \text{.....}\%$ ) Din totalul cheltuielilor de protocol înregistrate valoarea cheltuielilor deductibile fiscal reprezintă

.....% din totalul acestora, respectiv suma de ..... lei, iar TVA aferentă cheltuielilor deductibile fiscal este de ..... lei (..... lei x .....%).

Rezultă o TVA nedeductibilă aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal în sumă de ..... lei (..... lei –..... lei), sumă care în baza prevederilor titlului VI, pct. 6, alin. 15 din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, trebuia înscrisă de societate ca TVA colectată în decontul lunii mai 2012.

Având în vedere că societatea nu a declarat TVA colectată, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de ..... lei ca TVA suplimentară cu termen de plată la data de 25.06.2012.

### **1.6. TVA nedeductibilă înscisă în facturi prezentate în copie xerox**

În luna februarie 2009 sunt înregistrate cheltuieli cu reparații efectuate la mijloacele de transport, iar facturile sunt depuse la societatea de asigurare pentru achitarea despăgubirii.

Facturile reprezentând reparațiile sunt emise de SC ..... SRL către SC X SRL astfel:

- factura seria ..... nr. ....../16.02.2009 în valoare fără TVA de ..... lei și TVA de ..... lei.
- factura seria ..... nr. ....../16.02.2009 în valoare fără TVA de ..... lei și TVA de ..... lei.

În baza acestor facturi societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în acestea în valoare de ..... lei.

Deoarece originalul facturi este depus la societatea de asigurare din Olanda, în baza prevederilor art. 146, alin. 1, litera a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și titlul VI, pct. 46, alin. 1 din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de ..... lei.

### **1.7. TVA aferentă achizițiilor pentru care se limitează dreptul de deducere**

a) În perioada iulie 2012-august 2013 societatea înregistrează în contul ..... reparații efectuate la autoturismele societății în valoare totală de ..... lei și a exercitat integral dreptul de deducere a TVA înscrisă în acestea în sumă totală de ..... lei.

Deoarece autoturismele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, iar acestea nu se încadrează în categoria de vehicule rutiere prevăzute la art. 145<sup>1</sup>, alin. 3, litera a)-f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi este limitat la 50 %, respectiv societatea nu poate exercita dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ..... lei (..... lei x 50%).

Rezultă o TVA suplimentară în sumă totală de ..... lei.

b) În baza facturii nr. ....../..... din 04.06.2013 emisă de firma ....., cod TVA ..... societatea înregistrează achiziția intracomunitară a unui autoturism ..... nou în valoare de ..... lei (..... euro)

Conform art. 132, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, locul achiziției intracomunitare are locul în România, iar în baza art. 150, alin. 6 din același act normativ, societatea verificată este persoana obligată la plata taxei. Astfel prin aplicarea art. 157, alin. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare societatea a achitat taxa datorată în sumă de ..... lei prin aplicarea taxării inverse efectuate prin formula contabilă  $4426 = 4427$ .

Având în vedere faptul că autoturismul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, acesta fiind utilizat de administratorul societății, iar acesta nu se încadrează în categoria de vehicule rutiere prevăzute la art. 145<sup>1</sup>, alin. 3, litera a)-f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a TVA înscrisă în



facturi este limitat la 50 %, respectiv societatea nu poate exercita dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ..... lei (..... lei x 50%).

TVA nerecuperabilă în sumă de ..... lei trebuie înregistrată de societate în costul de achiziție al autoturismului prin formula contabilă 2133=4426.

Rezultă o TVA suplimentară în sumă totală de ..... lei cu scadență la data de 25.07.2013.

### **1.8. TVA colectată pentru prestări servicii efectuate către persoane neimpozabile**

În lunile ianuarie și februarie 2011 SC X SRL emite către firma olandeză .....t facturile nr. ....../31.01.2011 în valoare de ..... lei (..... euro), nr. ....../31.01.2011 în valoare de ..... lei (..... euro) și nr......./03.02.2011 în valoare de ..... lei (..... euro), acestea reprezentând prestări servicii transport pentru care societatea aplică scutirea de TVA în baza art. 133, alin. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea datelor din raportul ..... organele de inspecție fiscală constată că prestările de servicii intracomunitare efectuate nu îndeplinesc condițiile de scutire de taxă prevăzută în actul normativ menționat mai sus deoarece clientul menționat nu deține un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat prin care să se facă dovada că este o persoană impozabilă.

Având în vedere faptul că serviciile au fost prestate către o persoană neimpozabilă, în baza prevederilor art. 133, alin. 3 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, locul prestării serviciilor este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în România.

Ca urmare pentru prestările de servicii înscrise în facturi organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de ..... lei [(..... lei + ..... lei + ..... lei) x 24%], prin aplicarea asupra bazei de impunere a cotei de TVA prevăzută la art. 140, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Concluzionând prin prezentul raport de inspecție fiscală s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei +..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei + ..... lei).

III. Luand in considerare constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

SC X SRL cu sediul in ....., str....., ....., jud ....., inregistrata la O.R.C. sub nr....., cod unic de inregistrare ..... are ca obiect principal de activitate "Transporturi rutiere de marfuri " Cod .....

Perioada verificata: 01.01.2008 - 31.08.2013;

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii cererii SC X SRL de rambursare a soldului sumei negative a TVA inscrise in Decontului de TVA nr. ....../25.09.2013.

1. Referitor la TVA in valoare de ..... lei stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.R.F.P..... Servicul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca SC X SRL **avea obligatia colectarii TVA in valoare de ..... lei aferenta prestarilor de servicii efectuate catre proprii angajati.**

In fapt, in anul 2008 societatea verificata incheie cu clientul ..... din Olanda un contract de prestari servicii de transport rutier international de marfuri in baza caruia SC X

SRL se obliga sa presteze servicii de transport rutier de marfa cu autovehiculele inchiriate de la clientul mentionat, pe rutele si in conditiile specificate de acesta.

Pentru ducerea la indeplinire a obligatiilor asumate in contractul de prestari servicii societatea angajaza personal calificat pentru transport international de marfuri pe baza de contract individual de munca in care se specifica ca pentru serviciile prestate angajatul primeste un salariu fix, iar pentru zilele aflate in deplasare primeste si diurna externa.

Pentru derularea in bune conditii a relatiilor contractuale societatea anexeaza la contractul de munca si fisa postului in care se prezinta in detaliu cerintele pe care trebuie sa le indeplineasca un sofer, precum si conditiile de munca necesare pentru ca acesta sa-si desfasoare in mod normal activitatea.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de societate (contract de munca, fişa postului, documente justificative aferente curselor efectuate si diurnelor platite) rezulta urmatoarele:

- la plecarea in cursa soferul ia in primire masina de mare tonaj incredintata de societate impreuna cu obiectele de inventar aferente acesteia;

- cursele se efectueaza pe baza unei scheme de drum primite de la reprezentantii societatii care este obligatorie pentru soferi;

- schema de drum si distanta rutiera aferenta cursei se determina pe baza unui program pus la dispozitie de clientul societatii X la care se adauga un plus de km de .....% din distanta unei curse;

- soferii sunt obligati pe timpul cursei sa intocmeasca rapoarte din care sa rezulte km efectiv parcursi inregistrati de kilometrajul masinii, alimentariile efectuate, taxele achitate precum si orice alte cheltuieli efectuate pe parcursul deplasarii;

- la intoarcerea din cursa reprezentantul societatii va calcula km parcursi efectiv si consumul de combustibil dupa o norma de consum de ..... litri/suta de km;

- daca potrivit schemei primite s-au efectuat mai multi km sau s-a consumat mai mult combustibil soferul va achita o suma de bani care se calculeaza pe km in plus efectuat sau pe combustibilul consumat nejustificat.

Avand in vedere regulile impuse de societate si acceptate de soferi, organele de inspectie fiscala au verificat modul de inregistrare in evidenta contabila a cheltuielilor aferente curselor efectuate rezultand urmatoarele:

- la plecarea in cursa si pe parcursul acesteia soferii primesc avansuri spre decontare care se evidentiaza analitic in contul .....

- la intoarcere din cursa soferul prezinta reprezentantului sau documentele justificative ale cursei iar acesta intocmeste un decont de cheltuieli in care se evidentiaza km rezultati din programul clientului, km+.....% posibil a fi parcursi, km condusi, diferenta de km, diurna datorata soferului, costurile aferente km condusi suplimentar, cheltuielile aferente cursei precum si sumele de acordat sau de restituit soferilor;

- diurna acordata soferilor pentru care societatea poate prezenta documente justificative se inregistreaza in contul ..... „Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferuri”

  - cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal;

- cheltuielile aferente cursei se inregistreaza in cheltuieli de exploatare in functie de natura acestora;

- costul aferent km condusi efectiv peste km inscrisi in schema de drum sau a combustibilului consumat nejustificat se inregistreaza in evidenta contabila cu semnul minus pe baza sumelor efectiv incasate de societate de la soferi si inregistrate in evidenta contabila in rosu prin intermediul contului ..... „Costuri depasire km”;

Modul de lucru de mai sus a fost utilizat de societate in perioada ianuarie 2008-iulie 2011, cu mentiunea ca sumele incasate de la soferi in perioada martie-august 2008 si aprilie-iulie 2011 nu au fost inregistrate cu semnul minus in ct. .... in evidenta

contabila, acestea fiind inregistrate direct in suma neta in ct. ...., respectiv din diurna convenita se scadeau sumele incasate pentru costuri aferent km suplimentari sau a costurilor cu combustibilii nejustificati.

Potrivit notei explicative date de administratorul societatii din perioada verificata, a deconturilor de cheltuieli intocmite si a inregistrarilor efectuate in evidenta contabila, incepand cu luna august 2011 societatea nu mai incaseaza, nu mai inregistreaza recuperare costuri depasire km si nu mai retine sume de bani din diurna datorata soferilor.

Astfel in perioada ianuarie 2008 – iulie 2011 societatea a incasat de la angajati suma totala de ..... lei

Avand în vedere sumele incasate de societate se impune determinarea tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA pentru aceste operatiuni respectiv daca aceste operatiuni sunt sau nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA.

Platile efectuate de catre salariati aferente depasirii km impusi pentru o anumita ruta sau a consumurilor nejustificate de combustibili, reprezinta o operatiune impozabila din punct de vedere al TVA in Romania unde se afla sediul prestatorului de servicii fiind indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art. 126 din Codul Fiscal, iar cota aplicabila este cea in vigoare la data platii acestor sume.

In cazul in care societatea ar fi retinut aceste sume in numele sau pentru alte persoane impozabile sau neimpozabile, operatiunile prezentate reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA, conform art. 129, alin. 2 din Codul fiscal.

Potrivit art. 129 alin. 2 din Codul Fiscal atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective si pe cale de consecinta are calitatea de cumparator revanzator pentru serviciile suportate de catre angajatii societatii.

Deoarece sumele incasate de la soferi, care sunt inregistrate in evidenta contabila prin diminuarea cheltuielilor de exploatare, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA pentru care societatea nu a colectat TVA aferenta, organele de inspectie fiscala au determinat TVA colectata aferenta in suma totala de ..... lei [(..... lei x ..... x 100/.....%) + (..... ei x ..... x 100/.....%)].

Determinarea TVA colectata s-a efectuat prin aplicarea procedurii sutei marite avand in vedere faptul ca sumele incasate de la persoane fizice includ si TVA in cotele aferente fiecarei perioade, respectiv 19% si 24%, conform prevederilor art. 140, alin. 1 din Codul fiscal si titlul VI, pct. 23, alin. 1 si 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscală au incadrat in mod eronat ca si prestare de servicii sumele retinute de la soferi pentru combustibil deoarece nu exista contrapartida prevazuta de art. 137, alin.1, lit.a Cod Fiscal. Nerespectarea normelor de consum de ...../100 km din diferite motive reprezinta nerespectarea obligatiilor contractuale ale angajatului iar retinerea sumelor pentru depasirea consumului normat nu reprezinta o prestare de servicii ci sume retinute pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale in conformitate cu art.137 alin. 2, lit b. din Codul Fiscal, sume care nu sunt purtatoare de TVA. Contestatoarea nu a exercitat vreun drept de deducere TVA aferent combustibilului deoarece acesta este pus la dispozitie de transportatorul extern, SC X SRL nu este proprietar pe acel combustibil;

În drept, referitor la operațiunile impozabile, art. 126, alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

*“din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

La art. 127, alin 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.”*

Referitor la prestări de servicii art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , prevede:

*“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”*

La art.133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*(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.*

Art. 137, alin 1, lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , prevede:

*“ Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

La art 140, alin 1, lit a) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, se prevede:

*„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”*

Din 01.07.2010, art 140, alin 1, lit a) Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, se modifica în sensul ca:

*“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se rețin următoarele:

Din punct de vedere al TVA sunt operațiuni impozabile în România operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei,

efectuate cu plată. Este considerată persoană impozabilă din punct de vedere al TVA orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. Activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri. 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.

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită pentru livrări de bunuri și prestări de servicii din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Cota standard a TVA este de 19 % (24 % începând cu 01.07.2010) și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Cu privire la reținerile din salariu art. 169, alin 1 și 2 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, prevede:

*“(1) Nici o reținere din salariu nu poate fi operată, în afara cazurilor și condițiilor prevăzute de lege.*

*(2) Reținerile cu titlu de daune cauzate angajatorului nu pot fi efectuate decât dacă datoria salariatului este scadentă, lichidă și exigibilă și a fost constatată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă “*

Potrivit prevederilor legale enunțate nici o reținere din salariu nu poate fi operată, în afara cazurilor și condițiilor prevăzute de lege. Reținerile cu titlu de daune cauzate angajatorului nu pot fi efectuate decât dacă datoria salariatului este scadentă, lichidă și exigibilă și a fost constatată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă .

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Contestatoarea susține ca reținerea sumelor de bani de la persoanele angajate în funcția de șoferi pentru depășirea combustibilului consumat peste normativele înscrise în contractul de muncă și în fișa postului nu reprezintă o prestare de servicii ci sunt sume reținute pentru neindeplinirea obligațiilor contractuale, sume care nu sunt purtătoare de TVA, așa cum este prevăzut la art 137, alin 2, lit b) din legea 571/2003 privind codul fiscal.

Așa cum rezulta din prevederile legale mai sus prezentate, reținerile cu titlu de daune cauzate angajatorului nu pot fi efectuate decât dacă datoria salariatului este scadentă, lichidă și exigibilă și a fost constatată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă. În lipsa unor hotărâri judecătorești definitive și irevocabile, hotărâri pe care contestatoarea nu le deține, aceasta nu poate reține sume din salariul angajaților pentru neindeplinirea obligațiilor contractuale.

Din analiza prevederilor art 137, alin 2, lit b) din Legea 571/2003, unde se consemnează ca: “ Baza de impozitare cuprinde următoarele:

b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului,

care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii“, rezulta faptul ca respectivele prevederi nu sunt incidente cauzei de fata asa cum sustine contestatoarea.

Deasemenea contestatoarea sustine ca organul de inspectie fiscala in mod eronat a incadrat operatiunile ca fiind prestari servicii intrucat nu exista contrapartida prevazuta de art 137, alin 1 lit a, din Legea 571/2003.

Din referatul cu privire la solutionarea contestatiei se retine ca valoarea combustibilului consumat peste normativul societatii sau pentru km parcursi peste distanta acceptata de client si impusa de societate nu poate reprezenta sume retinute de angajator in baza contractului de munca, acesta fiind in realitate o recuperare a costurilor suportate de clientul societatii care au ca si **contraprestatie** sumele incasate in numerar si care indirect se regasesc in veniturile lunare (si in rezultatul contabil si fiscal) inregistrate de societate prin diminuarea cheltuielilor de exploatare cu aceste sume incasate;

Mai mult contestatoarea nu factureaza clientului din Olanda km efectuati suplimentar de catre soferi iar partenerul olandez nu factureaza combustibilul nejustificat, rezultatul fiind tocmai aceste venituri “indirecte” inregistrate de societate pe baza sumelor incasate de la soferi, venituri din prestari servicii suportate de soferi pentru km nefacturati de societate;

Contestatoarea sustina ca nu a exercitat vreun drept de deducere al TVA aferent combustibilului intrucat acesta este pus la dispozitie de transportatorul extern, deci Sc X SRL nu est proprietarul acelui combustibil pentru a-l putea factura soferilor si pentru a se considera prestare de servicii sau livrare de bunuri.

Faptul ca societatea nu este proprietara combustibilului si ca nu s-a dedus TVA aferenta nu este relevanta in speta contestata, societatea fiind cea care are in custodie combustibilul alimentat si care potrivit contractului incheiat intre parti suporta contravaloarea combustibilului consumat nejustificat, fapt dovedit si de numeroasele sesizari penale intocmite de societate impotriva angajatilor pentru infractunea de delapidare;

Din motivele prezentate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatiile petentei cu privire la temeiurile de drept invocate.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere prevederile legale anterior enuntate precum si documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca platile efectuate de catre salariati aferente depasirii km impusi pentru o anumita ruta sau a consumurilor nejustificate de combustibili, reprezinta o operatiune impozabila din punct de vedere al TVA in Romania unde se afla sediul prestatorului de servicii fiind indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art. 126 din Codul Fiscal, iar cota aplicabila este cea in vigoare la data platii acestor sume.

Potrivit art. 129 alin. 2 din Codul Fiscal atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective si pe cale de consecinta are calitatea de cumparator revanzator pentru serviciile suportate de catre angajatii societatii.

In concluzie, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei precum si prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca platile

efectuate de catre salariati aferente depasirii km impusi pentru o anumita ruta sau a consumurilor nejustificate de combustibili, reprezinta o operatiune impozabila din punct de vedere al TVA in Romania unde se afla sediul prestatorului de servicii, astfel ca potrivit prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Ordinul nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA in valoare de ..... lei respinsa la rambursare prin Decizia de impunere nr. ....../31.01.2014.

2. Referitor la TVA in valoare de ..... lei stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.R.F.P..... Servicul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca **SC X SRL avea obligatia colectarii TVA in valoare de ..... lei aferenta prestarilor de servicii (recuperare costuri reparatii auto si costuri aferente unor convorbiri telefonice) efectuate catre proprii angajati.**

In fapt, în perioada verificată societatea înregistrează în evidența contabilă valoarea unor costuri facturate de diversi furnizori reprezentând reparații efectuate la autotrenuri și contravaloare convorbiri telefonice care au fost suportate sub diverse forme de angajați, respectiv de șoferii autotrenurilor, astfel:

a) În perioada octombrie – decembrie 2010 și ianuarie – mai 2011 valoarea costurilor reprezentând reparații efectuate la autotrenuri și convorbirilor telefonice suportate de angajați au fost înregistrate în evidența contabilă în roșu în contul ..... și .....

Astfel în perioadele menționate societatea diminuează cheltuielile de exploatare cu suma totală de ..... lei, după cum urmează:

- în luna octombrie 2010 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna noiembrie 2010 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna decembrie 2010 suma de ..... lei (ct. ....) și ..... lei (ct. ....)
- în luna ianuarie 2011 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna februarie 2011 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna martie 2011 suma de ..... lei (ct. ....)
- în luna mai 2011 suma de ..... lei (ct. ....)

Sumele menționate au fost încasate de la șoferi prin reținerea acestora din diurnă sau din salarii.

Deoarece sumele incasate de la soferi, care sunt inregistrate in evidenta contabila prin diminuarea cheltuielilor de exploatare, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA pentru care societatea nu a colectat TVA aferenta, organele de inspectie fiscala au determinat TVA colectata aferenta in suma totala de ..... lei (..... lei x ..... x 100/.....%).

Determinarea TVA colectata s-a efectuat prin aplicarea procedeeului sutei marite avand in vedere faptul ca sumele incasate de la persoane fizice includ si TVA in cotă de 24%, conform prevederilor art. 140, alin. 1 din Codul fiscal si titlul VI, pct. 23, alin. 1 si 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În anul 2011 pentru costurile suportate de șoferi reprezentând reparații efectuate la autotrenuri care au fost înregistrate în roșu în contul ..... societatea a colectat TVA aferentă.

b) În perioada decembrie 2010-august 2013 costurile asumate de către angajați și platile care au fost efectuate sau care urmează a fi efectuate se fac în baza proceselor verbale de constatare a pagubelor sau angajamentelor de plată încheiate cu angajații societății astfel:

- angajament de plata nr. ....../21.12.2010 ..... pentru reparații înscrise în factura nr..... în valoare de ..... euro, respectiv ..... lei;
- angajament de plata nr. ....../03.08.2011 ..... pentru reparații înscrise în factura nr. .... în valoare de ..... euro, respectiv ..... lei; (pentru incasarea din data de 28.07.2011 în valoare de ..... lei s-a calculat TVA);
- angajament de plata nr. ....../19.04.2013 și declarație de plată din data de 19.04.2013 ..... în valoare totală de ..... euro, respectiv ..... lei;
- proces verbal de constatare și evaluare a pagubelor nr. ....../02.04.2013 și nr. ....../10.04.2013 și angajamentul de plată nr. ....../10.04.2013 ..... pentru reparații în valoare totală de ..... euro, respectiv ..... lei;
- proces verbal de constatare și evaluare pagube nr. ....../12.06.2013 ..... pentru reparații în valoare de ..... euro, respectiv ..... lei;
- proces verbal de constatare și evaluare pagube nr. ....../12.06.2013 ..... pentru reparații în valoare de ..... euro, respectiv ..... lei.

Din verificarea modului de înregistrare în evidența contabilă a documentelor prin intermediul cărora societatea recuperează contravaloarea reparațiilor datorate culpei șoferilor s-a constatat că aceste documente nu sunt înregistrate în evidența contabilă și nici nu se colectează TVA aferentă acestor reparații.

Societatea înregistrează în evidența contabilă doar sumele încasate de la șoferi prin diminuarea sumelor datorate sub formă de diurne sau de salarii.

Potrivit art. 129 alin. 2 din Codul Fiscal atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestație de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective și pe cale de consecință are calitatea de cumpărător revanzator pentru serviciile suportate de către angajații societății.

În calitate de cumpărător revanzator de prestații servicii de reparații către o persoană neimpozabilă societatea era obligată să factureze șoferilor reparațiile asumate și să colecteze TVA aferentă.

Valoarea totală a reparațiilor înscrise în documentele prezentate și pentru care există un accept de plată din partea șoferilor este de ..... lei, pentru care societatea trebuia să evalueze o TVA colectată în sumă de ..... lei, respectiv ..... lei în anul 2010, ..... lei în anul 2011 și ..... lei în anul 2013.

Determinarea TVA colectată s-a efectuat prin aplicarea procedurii sutei marite având în vedere faptul că sumele încasate de la persoane fizice includ și TVA în cotă de 24%, conform prevederilor art. 140, alin. 1 din Codul fiscal și titlul VI, pct. 23, alin. 1 și 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Rezultă o TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).



Contestatoarea sustine ca in ceea ce priveste reparatiile la camioane situatia este similara cu cea privind retenirile din salarii pentru nerespectarea obligatiilor contractuale in ceea ce priveste consumul suplimentar de combustibil, deoarece relatia cu angajatii nu este una de prestari servicii ci este o relatie de munca iar sumele achitate de soferi pentru daunele provocate de acestia sunt doar penalizari pentru neindeplinirea sarcinilor de serviciu. Aceasta considera ca este absurda abordarea conform careia societatea a intermediat serviciile de reparatii a masinilor deoarece societatea a platit reparatiile cauzate de soferi iar apoi a penalizat soferul pentru nerespectarea obligatiilor contractuale in baza art. 137 alin. 2, lit.b Cod Fiscal.

In drept, referitor la operatiunile impozabile, art. 126, alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

*“din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operatiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

La art. 127, alin 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.”*

Referitor la prestari de servicii art.129, alin 1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , prevede:

*“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”*

*(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.*

La art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

*(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.*

Art. 137, alin 1, lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , prevede:

*“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

La art 140, alin 1, lit a) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, se prevede:

*„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru*

*operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”*

Din 01.07.2010, art 140, alin 1, lit a) Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, se modifica in sensul ca:

*“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retin urmatoarele:

Din punct de vedere al TVA sunt operațiuni impozabile în România operațiunile care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată. Este considerată persoană impozabilă din punct de vedere al TVA orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. Activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri. 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.

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită pentru livrări de bunuri și prestări de servicii din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Cota standard a TVA este de 19 % (24 % incepand cu 01.07.2010) și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.

Cu privire la reținerile din salariu art. 169, alin 1 si 2 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, prevede:

*“(1) Nici o reținere din salariu nu poate fi operată, în afara cazurilor și condițiilor prevăzute de lege.*

*(2) Reținerile cu titlu de daune cauzate angajatorului nu pot fi efectuate decât dacă datoria salariatului este scadentă, lichidă și exigibilă și a fost constatată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă “*

Potrivit prevederilor legale enuntate nici o reținere din salariu nu poate fi operată, în afara cazurilor și condițiilor prevăzute de lege. Reținerile cu titlu de daune cauzate angajatorului nu pot fi efectuate decât dacă datoria salariatului este scadentă, lichidă și exigibilă și a fost constatată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă “

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Contestatoarea sustine ca reținerea sumelor de bani de la persoanele angajate in functia de soferi pentru contravaloarea reparatiilor la camioane nu reprezinta o prestare de servicii ci sunt sume retinute pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale, sume care nu sunt purtatoare de TVA, asa cum este prevazut la art 137, alin 2, lit b) din legea 571/2003 privind codul fiscal.

Asa cum rezulta din prevederile legale mai sus prezentate, reținerile cu titlu de daune cauzate angajatorului nu pot fi efectuate decât dacă datoria salariatului este scadentă, lichidă și exigibilă și a fost constatată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă. In lipsa unor hotarari judecatoresti definitive si irevocabile, hotarari pe care contestatoarea nu le detine, aceasta nu poate retine sume din salariul angajatilor pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale.

Din analiza prevederilor art 137, alin 2, lit b) din Legea 571/2003, unde se consemneaza ca: " Baza de impozitare cuprinde următoarele:

b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii. ", rezulta faptul ca respectivele prevederi nu sunt incidente cauzei de fata asa cum sustine contestatoarea.

Din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei rezulta ca in ceea ce priveste reparatiile efectuate la camioane si care din diverse motive sunt suportate de angajati, trebuie precizat si faptul ca SC X SRL are incheiate pentru toate camioanele utilizate polite de asigurare CASCO, tocmai pentru a se proteja de posibile daune rezultate din exploatarea masinilor, ceea ce face imposibila imputarea unor sume de bani aferente unor evenimente asigurate. Faptul ca societatea inregistreaza costuri cu reparatii camioane care ulterior din diverse motive se suporta de catre angajati demonstreaza tocmai faptul ca societatea voit actioneaza ca si intermediar (in numele si pentru sofer) respectiv suporta costuri care cad in sarcina soferului si pentru care deduce TVA iar ulterior sumele avansate se recupereaza de la acesta dar fara sa se factureze si sa se colecteze TVA ;

Din motivele prezentate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatiile petentei cu privire la temeiurile de drept invocate.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere prevederile legale anterior enuntate precum si documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca platile efectuate de catre salariati aferente recuperarii de costuri cu reparatiile autocamioanelor, reprezinta o operatiune impozabila din punct de vedere al TVA in Romania unde se afla sediul prestatorului de servicii fiind indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art. 126 din Codul Fiscal, iar cota aplicabila este cea in vigoare la data platii acestor sume.

Potrivit art. 129 alin. 2 din Codul Fiscal atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective si pe cale de consecinta are calitatea de cumparator revanzator pentru serviciile suportate de catre angajatii societatii.

In concluzie, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei precum si prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca platile efectuate de catre salariati aferente recuperarii de costuri cu reparatiile autocamioanelor, reprezinta o operatiune impozabila din punct de vedere al TVA in Romania unde se afla sediul prestatorului de servicii, astfel ca potrivit prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G.

nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA în valoare de ..... lei respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. ....../31.01.2014.

3. Referitor la TVA în valoare de ..... lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, D.G.R.F.P..... Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă SC X SRL **avea obligația considerării sumei de ..... lei ca TVA nedeductibilă, în condițiile în care aceasta a dedus o TVA în suma de ..... lei aferentă achiziției intracomunitare a unui autoturism care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice iar dreptul de deducere al acestuia este limitat la 50%. (..... x 50% = ..... lei).**

În fapt, în baza facturii nr. ....../..... din 04.06.2013 emisă de firma....., cod TVA..... societatea înregistrează achiziția intracomunitară a unui autoturism ..... nou în valoare de ..... lei (..... euro).

Conform art. 132, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, locul achiziției intracomunitare are locul în România, iar în baza art. 150, alin. 6 din același act normativ, societatea verificată este persoana obligată la plata taxei. Astfel prin aplicarea art. 157, alin. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare societatea a achitat taxa datorată în sumă de ..... lei prin aplicarea taxării inverse efectuate prin formula contabilă  $4426=4427$ .

Având în vedere faptul că autoturismul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, acesta fiind utilizat de administratorul societății, iar acesta nu se încadrează în categoria de vehicule rutiere prevăzute la art. 145<sup>1</sup>, alin. 3, litera a)-f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi este limitat la 50 %, respectiv societatea nu poate exercita dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ..... lei (..... lei x 50%).

TVA nerecuperabilă în sumă de ..... lei trebuie înregistrată de societate în costul de achiziție al autoturismului prin formula contabilă  $2133=4426$ .

Rezultă o TVA suplimentară în sumă totală de ..... lei cu scadență la data de 25.07.2013.

Contestatoarea susține ca TVA stabilit suplimentar pentru ..... a fost stabilit eronat deoarece societatea utilizează acest autoturism pentru închiriere și potrivit art. 145 alin.3 Cod Fiscal are drept integral de deducere.

În drept, referitor la limitările speciale ale dreptului de deducere al TVA , art. 145<sup>1</sup>, alin 1, 2 și 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

*(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului,*

*închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.*

*(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

*(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

*b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*

*c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

*d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;*

*e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;*

*f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

Din prevederile legale mai sus enunțate se retin următoarele:

Se limitează la 50% dreptul de deducere a TVA aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice. Restricția nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

Restricția nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se retin următoarele:

Contestatoarea susține ca TVA stabilită suplimentar pentru ..... este eronată deoarece societatea utilizează acest autoturism pentru închiriere și potrivit art. 145 alin.3 Cod Fiscal are drept integral de deducere.

Din analiza prevederilor art 145, alin 3 din Legea 571/2003, unde se consemnează ca: " ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

.....  
*(3) Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de*

*deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5).*

coroborat cu prevederile art. 128 alin. (8) din Legea 571/2003, unde se consemnează ca:

*“ART. 128 Livrarea de bunuri*

*8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):*

*a) \*\*\* Abrogat*

*b) \*\*\* Abrogat*

*c) \*\*\* Abrogat*

*d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;*

*e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;*

*f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme.*

și cu prevederile art. 129 alin. (5) din același act normativ, unde se consemnează ca:

*“ART. 129 Prestarea de servicii*

*(5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:*

*a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;*

*b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor;*

*c) serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii” rezulta faptul ca respectivele prevederi nu sunt incidente cauzei de fata.*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta faptul ca SC X SRL nu inregistreaza in perioada verificata venituri din inchirieri de bunuri. Astfel, afirmatia acesteia coform careia are drept de deducere a TVA deoarece utilizeaza acest autoturism pentru inchiriere nu poate fi retinuta pentru solutionarea favorabila a prezentei contestatii.

Din referatul cu propuneri privind solutionarea contestatiei rezulta ca in ceea ce priveste deductibilitatea integrala a TVA aferenta achizitiei autoturismului .....se retine ca la data achizitiei societatea nu a demonstrat intentia de a inchiria autovehiculul, respectiv de a obtine venituri impozabile din punct de vedere a TVA fapt demonstrat de utilizarea exclusiva a masinii de catre administratorul societatii, cetatean olandez;

Avand in vedere faptul ca SC X SRL nu inregistreaza in perioada verificata venituri din inchirieri de bunuri, se retine ca aceasta a luat decizia de inchiriere a autovehiculului dupa incheierea inspectiei fiscale in urma careia s-a stabilit o TVA suplimentara in suma de ..... lei.

In conditiile in care ulterior achizitiei SC X SRL ia decizia de a utiliza autovehiculul pentru una din exceptiile prevazute de lege pentru care are drept integral de deducere societatea are posibilitatea de a ajusta in favoarea ei TVA care la momentul achizitiei nu se putea deduce.

Din motivele prezentate nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia petentei cu privire la motivele de fapt si temeiurile de drept invocate.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere prevederile legale anterior enuntate precum si documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca SC X SRL **avea obligatia considerarii sumei de ..... lei ca TVA nedeductibila, in conditiile in care aceasta a dedus o TVA in suma de ..... lei aferenta achizitiei intracomunitare a unui autoturism care nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice iar dreptul de deducere al acestuia este limitat la 50%. (..... x 50% = ..... lei.)**

In concluzie, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei precum si prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca SC X SRL avea obligatia considerarii sumei de ..... lei ca TVA nedeductibila, in conditiile in care aceasta a dedus o TVA in suma de ..... lei aferenta achizitiei intracomunitare a unui autoturism care nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice iar dreptul de deducere al acestuia este limitat la 50%, astfel ca potrivit prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA in valoare de ..... lei respinsa la rambursare prin Decizia de impunere nr. ....../31.01.2014.

4. Referitor la TVA in valoare de ..... lei respinse la rambursare de TVA de catre organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ....., prin Serviciul Solutionare Contestatii, poate sa se pronunte pe fond asupra acestor obligatii fiscale in conditiile in care SC X SRL, desi contesta in totalitate obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr. ....../31.01.2014, nu aduce niciun argument de fapt si de drept în sustinerea contestatiei referitoare la TVA in valoare de ..... lei.**

În fapt, pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au respins la rambursare de TVA suma de ..... lei, care se compune din:

#### **1. TVA aferentă daune materiale imputate**

a) În baza referatului întocmit de reprezentantul legal al SC X SRL în luna mai 2011 s-a constatat existența unui prejudiciu adus societății în valoare de ..... lei reprezentând bunurile sustrate de dl. X, sumă care nu a fost înregistrată în evidența contabilă până la data de 31.08.2013 și nici nu a fost colectată TVA aferentă.

Pentru acest prejudiciu SC X SRL a formulat plângere penală și s-a constituit parte civilă în dosarul ...../...../2013 aflat pe rolul Judecătorei ..... pentru recuperarea prejudiciului în sumă de ..... lei.

Întrucât bunurile sustrate sunt imputabile acestea constituie livrare de bunuri conform art. 128, alin. 4, litera d) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care societatea avea obligația determinării TVA aferente.

Deoarece TVA colectată nu a fost determinată de societate la data constatării prejudiciului, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de ..... lei (..... lei x ..... x 100/.....%) exigibilă în luna mai 2011.

b) În baza referatului întocmit de reprezentantul legal al SC X SRL în luna septembrie 2011 s-a constatat existența unui prejudiciu adus societății în valoare de ..... lei reprezentând bunurile sustrate de dl. X , sumă care nu a fost înregistrată în evidența contabilă până la data de 31.08.2013 și nici nu a fost colectată TVA aferentă.

Pentru acest prejudiciu SC X SRL a formulat plângere penală și s-a constituit parte civilă în dosarul ...../...../20.09.2011, iar în baza sentinței dată de Judecătoria ..... în data de 24.09.2013 fostul angajat al SC X SRL a fost obligat la plata unor daune materiale în sumă de ..... lei.

Întrucât bunurile sustrate sunt imputabile acestea constituie livrare de bunuri conform art. 128, alin. 4, litera d) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care societatea avea obligația determinării TVA aferente.

Deoarece TVA colectată nu a fost determinată de societate la data constatării prejudiciului, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de ..... lei (..... lei x ..... x 100/.....%) exigibilă în luna septembrie 2011.

Determinarea TVA colectată s-a efectuat prin aplicarea procedurii sutei marite având în vedere faptul că sumele pentru care s-a constituit parte civilă includ și TVA în cotă de 24%, conform prevederilor art. 140, alin. 1 din Codul fiscal și titlul VI, pct. 23, alin. 1 și 2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Rezultă o TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

## **2. TVA colectată pentru refacturare chirii**

a) În baza facturii nr. ....../31.12.2010, societatea verificată refacturează cheltuieli cu parcare în valoare de ..... lei către ..... cod TVA....., operațiune care din punct de vedere al taxei a fost considerată neimpozabilă în România.

Având în vedere că serviciile de parcare sunt în legătură directă cu un bun imobil, acestea au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil în baza prevederilor art. 133, alin. 4, litera a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările.

Rezultă că operațiunea înscrisă în factură este impozabilă în România conform art. 126, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările, fapt pentru care în baza art. 137, alin. 1, litera a) și art. 140, alin. 1 din același act normativ societatea datorează TVA în sumă de ..... lei (..... lei x 24%) exigibilă la data de 25.01.2011.

b) În baza facturii nr. ....../30.06.2011, societatea verificată refacturează cheltuieli cu închirierea unui autoturism pentru ..... zile în valoare de ..... lei către .....cod TVA ....., operațiune care din punct de vedere al taxei a fost considerată neimpozabilă în România.

Având în vedere că serviciile de închiriere sunt efectuate pe termen scurt, acestea au locul prestării la locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului



în baza prevederilor art. 133, alin. 4, litera e) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările.

Rezultă că operațiunea înscrisă în factură este impozabilă în România conform art. 126, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările, fapt pentru care în baza art. 137, alin. 1, litera a) și art. 140, alin. 1 din același act normativ societatea datorează TVA în sumă de ..... lei (..... lei x 24%) exigibilă la data de 25.07.2011.

Rezultă o TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

### **3. TVA colectată pentru cheltuielile de protocol**

În anul 2011 societatea înregistrează în evidența contabilă în contul ..... "Cheltuieli de protocol" suma de ..... lei și exercită dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei aferentă bazei de impunere de ..... lei (..... lei x .....%)

Din totalul cheltuielilor de protocol înregistrate valoarea cheltuielilor deductibile fiscal reprezintă .....% din totalul acestora, respectiv suma de ..... lei, iar TVA aferentă cheltuielilor deductibile fiscal este de ..... lei (..... lei x .....%).

Rezultă o TVA nedeductibilă aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal în sumă de ..... lei (..... lei – ..... lei), sumă care în baza prevederilor titlului VI, pct. 6, alin. 15 din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, trebuia înscrisă de societate ca TVA colectată în decontul lunii mai 2012.

Având în vedere că societatea nu a declarat TVA colectată, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de ..... lei ca TVA suplimentară cu termen de plată la data de 25.06.2012.

### **4. TVA nedeductibilă înscisă în facturi prezentate în copie xerox**

În luna februarie 2009 sunt înregistrate cheltuieli cu reparații efectuate la mijloacele de transport, iar facturile sunt depuse la societatea de asigurare pentru achitarea despăgubirii.

Facturile reprezentând reparațiile sunt emise de SC X SRL către SC X SRL astfel:

- factura seria...../16.02.2009 în valoare fără TVA de ..... lei și TVA de ..... lei
- factura seria ...../16.02.2009 în valoare fără TVA de ..... lei și TVA de ..... lei

În baza acestor facturi societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în acestea în valoare de ..... lei.

Deoarece originalul facturi este deținut de societatea de asigurare din Olanda, în baza prevederilor art. 146, alin. 1, litera a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și titlul VI, pct. 46, alin. 1 din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, societatea verificată nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de ..... lei.

### **5. TVA aferentă achizițiilor pentru care se limitează dreptul de deducere**

a) În perioada iulie 2012-august 2013 societatea înregistrează în contul 611 reparații efectuate la autoturismele societății în valoare totală de ..... lei și a exercitat integral dreptul de deducere a TVA înscrisă în acestea în sumă totală de ..... lei.

Deoarece autoturismele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, iar acestea nu se încadrează în categoria de vehicule rutiere prevăzute la art. 145<sup>1</sup>, alin. 3, litera a)-f) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi este limitat la 50 %, respectiv societatea nu poate

exercita dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ..... lei (..... lei x 50%), rezultand o TVA suplimentară în sumă totală de ..... lei,

## **6. TVA colectată pentru prestări servicii efectuate către persoane neimpozabile**

În lunile ianuarie și februarie 2011 SC X SRL emite către firma olandeză ..... facturile nr. ....../31.01.2011 în valoare de ..... lei (..... euro), nr. ....../31.01.2011 în valoare de..... lei (..... euro) și nr......./03.02.2011 în valoare de ..... lei (..... euro), acestea reprezentând prestări servicii transport pentru care societatea aplică scutirea de TVA în baza art. 133, alin. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea datelor din raportul ..... organele de inspecție fiscală constată că prestările de servicii intracomunitare efectuată nu îndeplinesc condițiile de scutire de taxă prevăzută în actul normativ menționat mai sus deoarece clientul menționat nu deține un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat prin care să se facă dovada că este o persoană impozabilă.

Având în vedere faptul că serviciile au fost prestate către o persoană neimpozabilă, în baza prevederilor art. 133, alin. 3 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, locul prestării serviciilor este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în România.

Ca urmare pentru prestările de servicii înscrise în facturi organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de ..... lei [(..... lei + ..... lei + ..... lei) x 24%], prin aplicarea asupra bazei de impunere a cotei de TVA prevăzută la art. 140, alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

SC X SRL, desi contesta in totalitate Decizia de impunere nr. ....../31.01.2014 nu aduce niciun argument în susținerea contestației cu privire la TVA respinsa la rambursare in valoare de ..... lei.

In aceste conditii, in speta sunt aplicabile prevederile art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care prevede:

*"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

La pct. 2.5 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

*“ Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

In speta, sunt incidente si prevederile pct. 11.1 din Ordinul nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*" Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"*

In conditiile in care societatea contestatoare nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa contestate si TVA respinsa la rambursare in valoare de ..... lei, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr. ....../31.01.2014 iar organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat aceste obligatii fiscale, urmeaza a se respinge contestatia ca nemotivata cu privire la TVA respinsa la rambursare in valoare de ..... lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

#### DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. **X** S.R.L, inregistrata la D.G.R.F.P ..... sub nr. ....../14.03.2014, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr ...../31.01.2014 cu privire la TVA respinsa la rambursare in valoare de ..... lei.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC **X** S.R.L, inregistrata la D.G.R.F.P ..... sub nr. ....../14.03.2014, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..... nr ...../31.01.2014 cu privire la TVA respinsa la rambursare in valoare de ..... lei

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ....., in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.