



DECIZIA NR. 23  
din 19 martie 2009

Privind solutionarea contestatiei formulată \_\_\_\_\_ cu sediul social în \_\_\_\_\_, judetul Sălaj, împotriva Deciziei de impunere nr. /31.10.2008 emisă de \_\_\_\_\_ Sălaj, înregistrată la D.G.F.P. Sălaj sub nr. \_\_\_\_\_ din 12.12.2008.

Directia Generală a Finantelor Publice Sălaj a fost înștiintată de către Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, Activitatea de Inspectie fiscală, prin adresa nr. /11.12.2008, cu privire la contestatia formulată de către \_\_\_\_\_ împotriva Deciziei de impunere nr. /31.10.2008 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. /31.10.2008.

Contestatia a fost înregistrată la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii la data de 08.12.2008 sub numărul \_\_\_\_\_ si a fost semnată de către reprezentantul legal al societății.

Obiectul contestatiei îl reprezintă taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. \_\_\_\_\_ emisă de AFPCM Sălaj la data de 31.10.2008 în valoare de \_\_\_\_\_, precum si taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin aceeași decizie în valoare de \_\_\_\_\_ lei.

Constatand ca în spetă sunt respectate prevederile art. 205, 206, 207 si 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. Sălaj este investită să se pronunte asupra cauzei.

I. \_\_\_\_\_ formulează contestatie împotriva Deciziei de impunere nr. \_\_\_\_\_ din data de 31.10.2008 emisă de către AFPCM Sălaj solicitând:

- admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere nr. \_\_\_\_\_ din data de 31.10.2008 referitoare la respingerea rambursării sumei de \_\_\_\_\_ lei solicitată de către societate ca taxă pe valoarea adăugată achitată si nedatorată;

- anularea obligatiei de plată a sumei de \_\_\_\_\_ lei reprezentând tva stabilită în sarcina societății, ca fiind nedatorată.

În sustinerea contestației formulată invocă următoarele motive:

La data de 11.11.2008 au fost comunicate societății Raportul de inspectie fiscală nr. /31.10.2008, Dispozitia privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală /31.10.2008 si Decizia de impunere nr. /31.10.2008, acte încheiate de organele de inspectie fiscală din cadrul Activității de Inspectie Fiscală Sălaj.

Anterior acestui control societatea s-a adresat ANAF-AFPCM conform adresei nr. \_\_\_\_\_ din 28.08.2008 solicitând să i se comunice dacă în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată intră subventiile primite de la bugetul local alocate pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local făcând în acest sens referire la prevederile pct.18 (1) si (2) din Normele de

aplicare din Codul fiscal potrivit căruia nu se aplică taxa pe valoarea adăugată acestor subvenții.

ANAF-AFPCM cu adresa nr. \_\_\_\_\_ din 01.09.2008 a confirmat cele solicitate arătând că în baza prevederilor legale, subvenția primită de către \_\_\_\_\_ de la bugetul local nu este o subvenție legată de pret deoarece nu îndeplinește cele două condiții prevăzute la art. 18 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și prin urmare nu se cuprinde în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Contrar celor confirmate de către ANAF-AFPCM prin Decizia de impunere nr. \_\_\_\_\_ din 31.10.2008 pct. 2.2.1 este menționată suma de \_\_\_\_\_ lei -tva respinsă la rambursare, contrar prevederilor legale, respectiv art. 18 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și a adresei nr. \_\_\_\_\_ din 01.09.2008, fără o motivație legală și fără a se dispune în mod expres respingerea de la rambursare a acestei sume, aspect reiesit numai din tabelul prezentat.

În contradictoriu cu prevederile legale și a punctului de vedere exprimat de către ANAF-AFPCM prin decizia contestată nu se dispune rambursarea sumei de \_\_\_\_\_ lei ca fiind TVA aplicată asupra subvenției primite de la bugetul local.

O motivație a respingerii acestei solicitări este făcută numai în raportul de inspecție fiscală nr. \_\_\_\_\_ /31.10.2008 în baza art. 129 din Legea 571/2003 și a art. 18 (1) din HG nr. 44/2004.

În concluzie se arată că organele de inspecție fiscală nu au făcut o motivație a respingerii solicitării societății de rambursare a TVA acestia reiterând unele prevederi legale fără a le da o interpretare proprie fapt ce denotă o lipsă de motivație.

Astfel societatea arată că măsurile luate prin decizie, contestate de către acesta, sunt nelegale fiind date abuziv, cu încălcarea prevederilor legale, prevederi care stabilesc fără dubiu faptul că subvenția primită de \_\_\_\_\_ de la bugetul local nu intră în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au interpretat eronat o normă legală care stabilește fără dubiu când subvențiile sunt legate de pret respectiv numai în cazul în care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

A) suma subvenției să depindă de volumul bunurilor livrate/serviciile prestate;

B) suma subvenției să poată fi determinată înainte de desfășurarea activității.

A) Suma subvenției nu depinde de volumul serviciilor prestate.

Subvenția primită de la bugetul local nu depinde de volumul serviciilor prestate societatea fiind obligată să respecte un grafic de circulație și o frecvență prestabilă nedepinzând de numărul călătorilor transportați, obligație prevăzută de Ordonanța nr. 97 din 30 august 1999 respectiv art. 4 și 7.

Se poate constata că subvenția de la bugetul local aferentă legitimațiilor gratuite pentru pensionari nu sunt subvenții legate de pret subvenția primită de societate fiind calculată ca diferență între costurile și veniturile activității de transport public și nicidecum prin raportarea la numărul de abonamente.

Astfel pentru luna februarie 2008 organele de inspecție fiscală calculează o valoare a subvenției pentru legitimații în valoare de \_\_\_\_\_ lei iar în anexa \_\_\_\_\_ în aceeași lună Primăria Zalău acordă o subvenție de \_\_\_\_\_ lei. Aceeași diferență există pe întreaga perioadă de calcul.

Diferența se datorează faptului că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că subvenția este calculată ca diferență între cheltuieli și venituri și că acesta nu poate fi determinată anterior, luând în considerare, în mod eronat, că subvenția acordată este legată de pret.

B) suma subvenției să poată fi determinată înainte de desfășurarea activității.

Subvenția primită de la bugetul local aferentă activității de transport nu poate fi determinată înainte de desfășurarea activității întrucât este imposibil de estimat numărul de călători sau de pensionari care vor circula, subvenția fiind calculată la sfârșitul fiecărei luni

calendaristice pentru luna care a trecut asa cum se poate constata din notele de constatare întocmite. Anticiparea subventiei este imposibilă întrucât nu se pot sti cu exactitate costurile pe care societatea le va avea si nici veniturile activității prestate, fapt pentru care subventia se calculează întotdeauna la sfârșitul lunii pentru luna care a trecut.

Specificarea în notele de constatare a numărului de abonamente eliberate este pentru a se putea identifica din punct de vedere statistic numărul pensionarilor care călătoresc cu mijloace de transport în comun singurul criteriu de calcul al subventiei fiind acela al diferentiei dintre cheltuieli si venituri indiferent de numărul de călători transportati.

Prin urmare se poate constata că cele două conditii prevăzute la pct.18(1) din HG nr. 44/2004 nu sunt indeplinite si prin urmare subventiile primite de societate de la bugetul local pentru legitimatiile acordate gratuit pensionarilor nu se cuprind în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată.

La pct 18(2) din HG nr. 44/2004 legiuitorul a prevăzut expres că nu intră în baza de impozitare a tva subventiile pentru acoperire cheltuielilor de transport public local etc...

In continuare se arată că în mod eronat s-a calculat tva în valoare de lei aferentă legitimatiilor eliberate pentru perioada ianuarie 2008-august 2008 dat fiind faptul că acestea nu intră în baza de impozitare a tva.

In baza celor prezentate solicită admiterea contestatiei asa cum a fost formulată.

**II.** Din raportul de inspectie fiscală încheiat cu ocazia inspectiei fiscale la , referitor la obligatii fiscale suplimentare contestate se retin următoarele:

Perioada supusa verificarii: 01.04.2006 – 31.08.2008.

Temeiul legal al inspectiei fiscale: OG nr.92/2003/R, Legea nr.571/2003, HG nr.44/2004.

Definirea obiectivului de inspectie fiscală: - verificarea sumei negative a TVA solicitată la rambursare de prin decontul de TVA aferent lunii august 2008.

TVA deductibila inregistrata de societate provine in principal din aprovizionari cu piese de schimb, carburant necesare desfasurarii activitatii de transport . De asemenea societatea inregistreaza TVA deductibila in baza facturilor de energie electrica, telefon, gaz, apa, din facturi de prestari servicii: pentru paza ( Directia de Paza, Protocol si Administrativ).

In urma verificarii efectuate s-au constatat urmatoarele deficiente in ceea ce priveste stabilirea TVA deductibilă :

1. In perioada verificata deduce TVA in suma de lei in baza unor facturi care nu cuprind toate informatiile prevazute de art.155, alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, in sensul ca nu apare inscrisa denumirea produselor sau serviciilor si cantitatea. Situatia acestor facturi este redată in anexa nr.1, care face parte integranta din prezentul raport de inspectie fiscală.

Conform art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal "(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) " Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii: k) denumirea si cantitatea bunurilor livrate" .

TVA în suma de lei aferenta facturilor mai sus amintite, reprezinta TVA fara drept de deducere intrucat factura nu cuprinde toate informatiile prevazute de art.155, alin.(5) din Legea 571/2003.

2. La unele facturi emise de , societatea deduce in perioada verificata TVA mai mare decat cea inscrisa in facturi. Aceste facturi sunt redată in anexa nr.1 care face parte integranta din prezentul raport de inspectie fiscală, TVA dedusă in plus de societate fiind in suma de lei.

Conform art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal "(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele

conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5).

Tinand cont de prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca pentru suma de lei societatea nu avea drept de deducere, intrucat nu detine facturi din care sa rezulte acest TVA.

3. In perioada verificata au fost identificate un numar de trei facturi fiscale reprezentand contravaloare cazare la care societatea in mod eronat deduce TVA de 19 %, desi TVA este de 9 %.

Conform art.140, alin (2) , lit f, din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal " cota redusa este de 9 % si se aplica asupra bazei de impozitare pentru urmatoarele prestari de servicii si/ sau livrari de bunuri " cazarea in cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similara ...".

TVA dedusă in mod eronat de societate este in suma de lei, iar facturile sunt redade in anexa nr. la prezentul raport de inspectie fiscala.

4. In perioada verificata a efectuat achizitii de bunuri si servicii pentru livrarea carora se aplica masurile de simplificare, pentru care nu a plicat aceste masuri.

Situatia facturilor pentru care societatea nu a plicat masurile de simplificare este redada in anexa nr.2 care face parte integranta din prezentul raprot de inspectie fiscala.

Bunurile si serviciile pentru livrarea sau prestarea carora se aplica masurile de simplificare sunt : ... lucrarile de constructii montaj. ( art.160, alin(2), lit.c din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal ).

Conform art.160, alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioa "Pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii sunt obligati sa înscrie mentiunea «taxare inversa», fara sa inscrie taxa aferenta. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor inscrie taxa aferenta, pe care o evidentiaza atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa.

Conform art.2, alin (1) din Ordinul nr. 155 / 2007 " se aplica masurile de simplificare prevazute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru lucrarile stipulate la sectiunea F "Constructii", diviziunea 45 din anexa la Ordinul presedintelui Institutului National de Statistica nr. 601/2002 privind actualizarea Clasificarii activitatilor din economia nationala - CAEN, cu respectarea conditiilor impuse si tinându-se seama de excluderile prevazute în cadrul grupelor si claselor acestei diviziuni ".

Diviziunea 45, din Ordinul nr. 601/2002 include " constructiile generale si speciale pentru cladiri si de geniu civil, lucrari de instalatii pentru cladiri si finisaje ale cladirilor ."Se include de asemenea urmatoarele : mutarea pamantului : excavatii, umplerea, nivelarea si imprejmuirea amplasamentelor, saparea santurilor, eliminarea pietrelor, dinamitari,inchirierea utilajelor de constructii si demolare cu personal de deservire aferent etc.

Tinand cont de prevederile legale mai sus mentionate prestarea serviciilor de : executie instalatie incalzire, prestari servicii cu buldoexcavator se incadreaza la art.160, alin.(2) , lit.c privind masurile de simplificare in ceea ce priveste TVA -ul.

In aceste conditii facturile redade mai sus trebuiau emise fara TVA, furnizorul avand obligatia sa inscrie mentiunea " taxare inversa ".

Pe unele facturi exista mentiunea taxare inversa , dar societatea nu a plicat-o, iar altele au fost emise de furnizor cu TVA , fara nici o mentiune in ceea ce priveste aplicarea taxarii inverse.

Acest lucru nu absolve insa beneficiarul de la aplicarea masurilor de simplificare.

Astfel conform art.160, alin.(5) din Codul Fiscal" in situatia in care furnizorul/ prestatorul nu a mentionat " taxare inversa " in facturile emise pentru bunurile/ serviciile care se incadreaza la alin.(2), beneficiarul este obligat sa aplice taxare inversa, sa nu faca plata taxei catre furnizor/ prestator, sa inscrie din proprie initiativa mentiunea " taxare inversa " in factura si sa

indeplineasca obligatiile prevazute la alin. ( 3 ) ( sa evidentieze taxa aferenta atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila in decontul de taxa ). “

Din verificarea efectuata s-a constatat ca \_\_\_\_\_, nu a respectat prevederile legale mai sus mentionate, astfel a inregistrat TVA-ul aferent facturilor mai sus amintite in suma de \_\_\_\_\_ lei doar ca si TVA deductibila.

Conform pct. 82 ( 9 ) din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare “ Neaplicarea masurilor de simplificare prevazute de lege va fi sanctionata de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/ prestatorilor si a beneficiarilor la rectificarea operatiunilor si aplicarea taxarii inverse conform prevederilor din prezentele norme “.

Astfel “ In situatia in care organele fiscale competente, cu ocazia verificarilor efectuate, constata ca pentru bunurile prevazute la art.160, alin.( 2) din Codul Fiscal nu au fost aplicate masurile de simplificare prevazute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea inregistrarii contabile 4426 = 4427 si inregistrarea in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit la finele perioadei fiscale in care controlul a fost finalizat, la randurile de regularizari.” ( pct.82 ( 10 ) din Normele de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ).

Tinand cont de cele prevazute mai sus rezulta ca suma de \_\_\_\_\_ lei TVA aferenta facturilor redade in anexa nr.2, pentru care societatea in mod eronat nu a aplicat masurile de simplificare prevazute de art.160 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, reprezinta TVA nedeductibil stabilit in timpul inspectiei fiscale.

\_\_\_\_\_ va proceda la stornarea taxei deduse prin contul de furnizori, va efectua inregistrarea contabila 4426 = 4427 si va inregistra in decontul de taxa pe valoarea adaugata intocmit la finele lunii octombrie 2008, la randurile de regularizari.

**5.** In luna februarie 2007 \_\_\_\_\_ deduce de doua ori TVA in suma de \_\_\_\_\_ lei aferenta facturii 5474129/24.01.2007 emise de \_\_\_\_\_ reprezentand “ statie de combustibil cu rezervor “, situatie care a fost corectata in luna septembrie 2007. In luna octombrie 2007 acest TVA se deduce din nou si se storneaza din nou in ianuarie 2008. In luna martie 2008 in mod eronat societatea deduce din nou TVA -ul in suma de \_\_\_\_\_ lei, gresala care a fost corectata in luna aprilie 2008.

Pana la corectarea greselii societatea datoreaza majorari de intarziere.

Tinand cont de cele prezentate la pct.1 - 5 in timpul inspectiei fiscale a fost stabilit TVA nedeductibil suplimentar in suma de \_\_\_\_\_ lei ( \_\_\_\_\_ lei ).

**B.** Referitor la TVA colectată:

TVA colectata inregistrata de societate provine in principal din vanzari de bilete si abonamente catre persoane fizice si juridice, servicii de transport , reparatii auto, inspectii tehnice auto. De asemenea societatea a colectat TVA la subventiile incasate de la Consiliul Local pentru gratuitati acordate pensionarilor, veteranilor de razboi, donatorilor de sange.

In urma verificarii efectuate s-au constatat urmatoarele deficiente in ceea ce priveste TVA colectată stabilită de societate :

**1.** Prin Hotararea nr. \_\_\_\_\_ /10.12.2007, Consiliul Local al Municipiului Zalau hotareste urmatoarele :

- incepand cu luna ianuarie 2008 valoarea subventiei acordate din bugetul local al municipiului \_\_\_\_\_, pentru serviciul public de transport public local in comun de calatori prestat de \_\_\_\_\_ se va stabili lunar ca diferenta intre cheltuielile inregistrate lunar pentru realizarea serviciului public de transport urban si veniturile inregistrate lunar prin aplicarea tarifelor practicate pentru transportul urban .

- incepand cu anul 2008 toti pensionarii, indiferent de varsta sau de motivele de pensionare vor calatori gratuit pe mijloacele de transport in comun de calatori ale \_\_\_\_\_, pe baza unei legitimatii eliberate de aceasta societate.

Pentru perioada ianuarie 2008 - mai 2008, societatea a inregistrat lunar in baza unui decont si a unei note de constatare semnate atat de primarie cat si de societate, distinct venituri

din subventii aferente legitimatiilor gratuite acordate pensionarilor si venituri din subventii pentru acoperirea cheltuielilor eferente activitatii de transport.

In notele de constatare este mentionat numarul de pensionari pentru care au fost eliberate legitimatii si valoarea acestora. Valoarea a fost de lei/ legitimatie, aceasta fiind valoarea unui abonament lunar aprobat prin hotarare a Consiliului Local.

Modul de calcul al acestor subventii este redat in anexa nr.3 care face parte integranta din prezentul raport de inspectie fiscala.

Conform celor prezentate in anexa nr.3 pentru perioada ianuarie - iunie 2008 a incasat de la Consiliul Local subventii in valoare totala de lei, din care legitimatii pensionari TVA aferenta legitimatiilor eliberate pentru pensionari lei si subventie pentru acoperirea cheltuielilor lei.

In perioada ianuarie 2008 - mai 2008 societatea colecteaza TVA in momentul incasarii sumelor de la bugetul local reprezentand contravaloare legitimatii gratuite pensionari.TVA colectata pentru aceasta perioada este in suma de lei. Suma de lei reprezentand TVA aferenta legitimatiilor eliberate pensioanarilor in luna iunie 2008 si incasata de de la Consiliul Local a fost inregistrata de societate in contul 462 "creditori diversi", nu in contul 4427 "TVA colectata". Ulterior aceasta suma a fost virata din nou Consiliului local cu OP nr.1407/25.09.2008.

Ulterior Primaria Municipiului Zalau transmite o adresa societatii prin care solicita "virarea TVA aferenta legitimatiilor pentru pensionari cuprinse eronat in deconturile de subventie" pentru perioada ianuarie - iunie 2008. In acest sens se intocmeste un decont rectificativ conform caruia are de restituit Primariei Municipiului Zalau suma de lei reprezentand TVA aferenta legitimatiilor gratuite pentru pensionari in perioada ianuarie - iunie 2008.

Conform acestui decont rectificativ modul de calcul al subventiei este altul, in sensul ca din totalul cheltuielilor aferente activitatii de transport in suma de lei se scad veniturile din transport in suma de lei si diferenta reprezinta suma subventiei pe care primaria trebuia sa o acorde societatii.

In anexa nr. la prezentul raport de inspectie fiscala este redata situatia privind noul mod de calcul al subventiei, situatie intocmita de reprezentanti ai primariei municipiului Zalau.

Asa cum se poate observa din aceasta anexa si in urma recalcularii subventiei, apare rubrica distincta cu subventia cuvenita pentru pensionari.

Conform acestei anexe a primit de la Primaria Municipiului Zalau o subventie mai mare cu suma de lei, aceasta suma reprezentand TVA aferenta legitimatiilor acordate gratuit pensionarilor. Din această sumă a fost restituita Primariei Municipiului Zalau suma de lei aferenta lunii iunie 2008.

Prin adresa nr. /18.07.2008 inregistrata la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. /18.07.2008, solicita "restituirea TVA aferenta subventiilor pentru transportul gratuit al pensionarilor si a persoanelor varstnice", intrucat aceste "operatiuni sunt scutite de TVA".

In data de 07.08.2008 Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii comunica contribuabilului prin adresa nr. faptul ca operatiunea descrisa mai sus "nu intra in categoria operatiunilor scutite de TVA sau neimpozabile".

De asemenea prin adresa nr. /28.08.2008 solicita punctul vedere al Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii cu privire la cuprinderea in baza de impozitare a TVA, a subventiei lunare primite de la bugetul local pentru acoperirea cheltuielilor de transport public localsubventia calculându-se ca diferenta intre cheltuielile si veniturile societatii.

Raspunsul primit de societate de la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. /01.09.2008 a fost ca subventia primita de catre

de la bugetul local, nu este o subventie legata de pret deoarece nu indeplineste cele doua

conditii prevazute la art.18, alin.(1) din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal si , prin urmare, nu se cuprinde in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

In luna august 2008 inscrie in decontul de TVA la rd.12 "Regularizari taxa colectata" suma de lei in rosu.

Aceasta suma reprezinta TVA colectat de societate in perioada ianuarie - mai 2008 la legitimatiile gratuite pentru pensionari.

Conform art.2, alin (1) din Legea 92/2007 a serviciilor de transport public local :“ in conditiile in care in transportul public local se acorda facilitati de transport uneia sau mai multor categorii de persoane, serviciul prin care se realizeaza serviciul respectiv, se considera serviciu public subventionat de transport.

Consiliile locale au printre altele conform art.17, alin.(1) din legea mai sus mentionata urmatoarele atributii :....

i) acordarea de facilitati si subventii operatorilor de transport rutier si transportatorilor autorizati care efectueaza transport public local de persoane, pentru asigurarea suportabilitatii costurilor de catre utilizatori, sustinerea si încurajarea dezvoltarii serviciului, cu respectarea legislatiei fiscale în vigoare;

n) stabilirea subventiei acordate de la bugetul local sau judetean, dupa caz, pentru acoperirea diferentei dintre costurile înregistrate de operatorul de transport rutier sau transportatorul autorizat, dupa caz, pentru efectuarea serviciului si sumele efectiv încasate ca urmare a efectuării transportului;

o) asigurarea resurselor bugetare pentru sustinerea totala sau partiala a costurilor de transport public de persoane pentru unele categorii sociale defavorizate, stabilite prin hotarâri ale consiliilor locale, ale consiliilor judetene, ale Consiliului General al Municipiului Bucuresti, dupa caz, ori prin lege.

Veniturile operatorilor de transport rutier si ale transportatorilor autorizati se formeaza din încasarea de la utilizatorii serviciului a tarifelor, denumite în continuare taxe de calatorie, reprezentând contravaloarea serviciului prestat, si/sau din subventii de la bugetul de stat si de la bugetele locale, calculate ca diferenta de tarif, în conditiile legii. ( art.41, alin.2 din legea 92/2007 ).

Tinand cont de prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca modul initial de calcul al subventiilor a fost corect, intrucat s-a acordat o subventie calculata ca diferenta intre cheltuielile aferente activitatii de transport si veniturile din activitatea de transport, venituri care includ si subventiile de la bugetul local pentru legitimatiile gratuite ale pensionarilor, si o subventie aferenta acestor legitimatii intrucat consiliul local avea obligatia sa asigure resursele bugetare pentru sustinerea totala sau partiala a costurilor de transport public local pentru pensionari.

Conform art.129 din Legea 571/2003, “ se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art.128.

Conform prevederilor legale mai sus mentionate acordarea legitimatiilor gratuite pentru pensionari reprezinta o prestare de serviciu si este o operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Subventiile de la bugetul local aferente legitimatiilor gratuite pentru pensionari sunt subventii legate de pret intrucat indeplinesc cele doua conditii prevazute la pct.18 (1) din HG 44/2004 : a ) suma subventiei sa depinda de volumul bunurilor livrate/ serviciilor prestate - depinde de numarul legitimatiilor eliberate

b ) suma subventiei sa poata fi determinata inainte de desfasurarea activitatii - se poate determina : numar de legitimatii x lei care este tariful unui abonament.

Conform art.137, alin.(1), lit.a din Legea 571 privind Codul fiscal : “ Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din : pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni “.

Din cele prezentate mai sus rezulta ca subventiile primite de pentru legitimatii acordate gratuit pensionarilor, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si este o operatiune impozabila. Societatea avea astfel obligatia de a colecta TVA la aceste subventii.

In timpul inspectiei fiscale s-a procedat la calcularea acestui TVA, astfel :

Nr.crt	Perioada	Nr. Legitimatii eliberate	Pret unitar/ legitimatie	Valoare subventie pentru legitimatii	Valoare TVA
1	Ianuarie 2008				
2	Februarie				
3	Martie				
4	Aprilie				
5	Mai				
6	Iunie				
7	Iulie				
8	August				
	Total				

Se mentioneaza ca numarul de legitimatii este cel inscris in notele de constatare intocmite lunar de Primaria Municipiului Zalau si semnata si de catre reprezentantii , iar pretul unitar pe legitimatie este tariful aprobat de Consiliul Local pentru un abonament lunar. Pentru luna august 2008 s-a luat in calcul numarul de legitimatii eliberate in luna iulie 2008, intr-ucut in nota de constatare nu se mai face nici o referire la numarul acestora.

In concluzie in timpul inspectiei fiscale a fost stabilit un TVA colectata suplimentar in suma de lei aferenta legitimatiilor eliberate in mod gratuit pensionarilor.

La finalizarea controlului, urmare celor constatate, organele de inspectie fiscala au intocmit Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. /31.10.2008.

Pentru sumele stabilite suplimentar a fost emisa decizia de impunere nr. /31.10.2008.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, sustinerea constestatarei, precum si prevederile actelor normative in vigoare la data emiterii Deciziei nr. /31.10.2008 se retin urmatoarele:

In fapt a avut loc inspecia fiscală ca urmare a verificării sumei negative de tva solicitată de societate prin decontul de tva aferent lunii august 2008.

Ca urmare a verificării efectuate s-au constatat deficiente în ceea ce priveste stabilirea TVA deductibilă astfel:

1. In perioada verificata a dedus TVA in suma de lei in baza unor facturi care nu cuprind toate informatiile prevazute de art.155, alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, in sensul ca nu apare inscrisa denumirea produselor sau serviciilor si cantitatea.

2. La unele facturi emise de , societatea a dedus in perioada verificata TVA mai mare decat cea inscrisa in facturi, TVA dedusa in plus de societate fiind in suma de lei.

3. In perioada verificata au fost identificate un numar de trei facturi fiscale reprezentand contravaloare cazare la care societatea in mod eronat a dedus TVA de 19 %, desi TVA este de 9 %.

Conform art.140, alin (2) , lit f, din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal “ cota redusa este de 9 % si se aplica asupra bazei de impozitare pentru urmatoarele prestari de servicii si/ sau livrari de bunuri “ cazarea in cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu functie similara ...” .



metodologice de aplicare a Codului fiscal si a adresei nr.                    din 01.09.2008, fără o motivatie legală si fără a se dispune în mod expres respingerea de la rambursare a acestei sume, aspect reiesit numai din tabelul prezentat.

In contradictoriu cu prevederile legale si a punctului de vedere exprimat de către ANAF-AFPCM prin decizia contestată nu se dispune rambursarea sumei de                    lei ca fiind tva aplicată asupra subventiei primite de la bugetul local.

O motivatie a respingerii acestei solicitări este făcută numai în raportul de inspectie fiscală nr.                    /31.10.2008 în baza art. 129 din Legea 571/2003 si a art. 18 (1) din HG nr. 44/2004.

In concluzie se arată că organele de inspectie fiscală nu au făcut o motivare a respingerii solicitării societății de rambursare a tva acestia reiterând unele prevederi legale fără a le da o interpretare proprie fapt ce denotă o lipsă de motivare.

In ceea ce priveste tva în valoare de                    lei aferentă legitimațiilor eliberate pentru perioada ianuarie 2008-august 2008 societatea arată că dat fiind faptul că acestea nu intră în baza de impozitare a tva organele de inspectie fiscală au interpretat eronat o normă legală care stabileste fără dubiu când subventiile sunt legate de pret respectiv numai în cazul în care îndeplinesc cumulativ următoarele conditii:

A) suma subventiei să depindă de volumul bunurilor livrate/serviciile prestate;

B) suma subventiei să poată fi determinată înainte de desfășurarea activității.

A) Suma subventiei nu depinde de volumul serviciilor prestate.

Subventia primită de la bugetul local nu depinde de volumul serviciilor prestate societatea fiind obligată să respecte un grafic de circulatie si o frecvență prestabilită nedepinzând de numărul călătorilor transportati, obligatie prevăzută de Ordonanta nr. 97 din 30 august 1999 respectiv art. 4 si 7.

Se poate constata că subventia de la bugetul local aferentă legitimațiilor gratuite pentru pensionari nu sunt subventii legate de pret subventia primită de societate fiind calculată ca diferență între costurile si veniturile activității de transport public si nicidecum prin raportarea la numărul de abonamente.

Diferenta se datorează faptului că organele de inspectie fiscală nu au luat în considerare faptul că subventia este calculată ca diferență între cheltuieli si venituri si că acesta nu poate fi determinată anterior, luând în considerare, în mod eronat, că subventia acordată este legată de pret.

B) suma subventiei să poată fi determinată înainte de desfășurarea activității.

Subventia primită de la bugetul local aferentă activității de transport nu poate fi determinată înainte de desfășurarea activității întrucât este imposibil de estimat numărul de călători sau de pensionari care vor circula, subventia fiind calculată la sfârșitul fiecărei luni calendaristice pentru luna care a trecut asa cum se poate constata din notele de constatare întocmite. Anticiparea subventiei este imposibilă întrucât nu se pot sti cu exactitate costurile pe care societatea le va avea si nici veniturile activității prestate, fapt pentru care subventia se calculează întotdeauna la sfârșitul lunii pentru luna care a trecut.

Specificarea în notele de constatare a numărului de abonamente eliberate este pentru a se putea identifica din punct de vedere statistic numărul pensionarilor care călătoresc cu mijloace de transport în comun singurul criteriu de calcul al subventiei fiind acela al diferentei dintre cheltuieli si venituri indiferent de numărul de călători transportati.

Prin urmare se poate constata că cele două conditii prevăzute la pct.18(1) din HG nr. 44/204 nu sunt îndeplinite si prin urmare subventiile primite de societate de la bugetul local pentru legitimațiile acordate gratuit pensionarilor nu se cuprinde în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată.

La pct 18(2) din HG nr. 44/2004 legiuitorul a prevăzut expres că nu intră în baza de impozitare a tva subventiile pentru acoperire cheltuielilor de transport public local etc...

In continuare se arată că în mod eronat s-a calculat tva în valoare de                      lei aferentă legitimațiilor eliberate pentru perioada ianuarie 2008-august 2008 dat fiind faptul că acestea nu intră în baza de impozitare a tva.

Referitor la argumentele aduse de societate pentru acest capăt de cerere din referatul cu propuneri de soluționare a contestației s-au reținut următoarele:

In timpul inspecției fiscale a fost stabilit TVA suplimentară în suma de                      lei aferentă legitimațiilor de călătorie acordate în mod gratuit în anul 2008 de pensionarilor.

Prin Hotărârea nr.        /10.12.2007, Consiliul Local al Municipiului Zalău a hotărât următoarele :

- începând cu luna ianuarie 2008 valoarea subvenției acordate din bugetul local al municipiului                      , pentru serviciul public de transport public local în comun de călători prestat de                      se va stabili lunar ca diferență între cheltuielile înregistrate lunar pentru realizarea serviciului public de transport urban și veniturile înregistrate lunar prin aplicarea tarifelor practicate pentru transportul urban .

- începând cu anul 2008 toți pensionarii, indiferent de vârstă sau de motivele de pensionare vor călători gratuit pe mijloacele de transport în comun de călători ale                      pe baza unei legitimații eliberate de această societate.

Pentru perioada ianuarie 2008 - mai 2008, societatea a înregistrat lunar în baza unui decont și a unei note de constatare semnate atât de primărie cât și de societate, distinct venituri din subvenții aferente legitimațiilor gratuite acordate pensionarilor și venituri din subvenții pentru acoperirea cheltuielilor aferente activității de transport.

De menționat este faptul că în notele de constatare este specificat numărul de pensionari pentru care au fost eliberate legitimații și valoarea acestora, aceasta fiind de        lei/ legitimație, valoarea unui abonament lunar fiind aprobată prin hotărâre a Consiliului Local.

Pentru perioada ianuarie - iunie 2008                      a încasat de la Consiliul Local subvenții în valoare totală de                      lei, din care legitimații pensionari                      , TVA aferentă legitimațiilor pentru pensionari de                      lei și subvenție pentru acoperirea cheltuielilor                      lei.

In perioada ianuarie 2008 - mai 2008 societatea colectează TVA în momentul încasării sumelor de la bugetul local reprezentând contravaloare legitimațiilor gratuite pensionari. TVA colectată pentru această perioadă este în suma de                      lei. Suma de                      lei reprezentând TVA aferentă legitimațiilor eliberate pensionarilor în luna iunie 2008 și încasată de                      de la Consiliul Local a fost înregistrată de societate în contul 462 "creditori diversi" , nu în contul 4427 " TVA colectată ". Ulterior această sumă a fost virată din nou Consiliului local cu OP nr.        /25.09.2008.

Ulterior                      a transmis o adresă societății prin care a solicitat " virarea TVA aferentă legitimațiilor pentru pensionari cuprinsă eronat în deconturile de subvenție " pentru perioada ianuarie - iunie 2008. În acest sens se întocmește un decont rectificativ conform căruia                      are de restituit Primăriei Municipiului Zalău suma de                      lei reprezentând TVA aferentă legitimațiilor gratuite pentru pensionari în perioada ianuarie - iunie 2008.

Conform acestui decont rectificativ modul de calcul al subvenției este altul, în sensul că din totalul cheltuielilor aferente activității de transport în suma de                      lei se scad veniturile din transport în suma de                      lei și diferența reprezintă suma subvenției pe care primăria trebuia să o acorde societății.

Și în urma recalculării subvenției, apare rubrica distinctă cu subvenția cuvenită pentru pensionari.

Conform art.2, alin (1) din Legea 92/2007 a serviciilor de transport public local : " în condițiile în care în transportul public local se acordă facilități de transport uneia sau mai multor

categorii de persoane, serviciul prin care se realizeaza serviciul respectiv, se considera serviciu public subventionat de transport”.

Tinand cont de prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca serviciul de transport gratuit al pensionarilor este un serviciu public subventionat.

Consiliile locale au printre altele conform art.17, alin.(1) din legea mai sus mentionata urmatoarele atributii :

i) acordarea de facilități si subventii operatorilor de transport rutier si transportatorilor autorizati care efectueaza transport public local de persoane, pentru asigurarea suportabilitatii costurilor de catre utilizatori, sustinerea si încurajarea dezvoltarii serviciului, cu respectarea legislatiei fiscale în vigoare;

n) stabilirea subventiei acordate de la bugetul local sau judetean, dupa caz, pentru acoperirea diferentei dintre costurile înregistrate de operatorul de transport rutier sau transportatorul autorizat, dupa caz, pentru efectuarea serviciului si sumele efectiv încasate ca urmare a efectuării transportului;

o) asigurarea resurselor bugetare pentru sustinerea totala sau partiala a costurilor de transport public de persoane pentru unele categorii sociale defavorizate, stabilite prin hotarâri ale consiliilor locale, ale consiliilor judetene, ale Consiliului General al Municipiului Bucuresti, dupa caz, ori prin lege.

Veniturile operatorilor de transport rutier si ale transportatorilor autorizati se formeaza din încasarea de la utilizatorii serviciului a tarifelor, denumite în continuare taxe de calatorie, reprezentând contravaloarea serviciului prestat, si/sau din subventii de la bugetul de stat si de la bugetele locale, calculate ca diferenta de tarif, în conditiile legii.(art.41, alin.2 din Legea 92/2007).

Tinand cont de prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca modul initial de calcul al subventiilor a fost corect, intrucat s-a acordat o subventie calculata ca diferenta între cheltuielile aferente activitatii de transport si veniturile din activitatea de transport, venituri care includ si subventiile de la bugetul local pentru legitimatiile gratuite ale pensionarilor, si o subventie aferenta acestor legitimatii intrucat consiliul local avea obligatia sa asigure resursele bugetare pentru sustinerea totala sau partiala a costurilor de transport public local pentru pensionari.

În ceea ce priveste invocarea adresei nr. /28.08.2008 depusa la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii si a raspunsului dat de aceasta mentionam faptul ca nu a prezentat situatia reala în sensul ca a întrebat doar daca subventiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local intra sau nu în baza de impozitare nefacand nici o referire la subventiile pentru legitimatiile acordate pensionarilor.

Mai mult prin adresa nr. /18.07.2008 înregistrata la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. /18.07.2008, solicita restituirea TVA aferenta “ subventiilor pentru transportul gratuit al pensionarilor si a persoanelor varstnice “, intrucat aceste “operatiuni sunt scutite de TVA “.

Conform art.129 din Legea /2003, “ se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art.128.

Conform prevederilor legale mai sus mentionate acordarea legitimatiilor gratuite pentru pensionari reprezinta o prestare de serviciu si este o operatiune cuprinsa în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Subventiile de la bugetul local aferente legitimatiilor gratuite pentru pensionari sunt subventii legate de pret intrucat indeplinesc cele doua conditii prevazute la pct.18 (1) din HG 44/2004 : a ) suma subventiei sa depinda de volumul bunurilor livrate/ serviciilor prestate - depinde de numarul legitimatiilor eliberate

b ) suma subventiei sa poata fi determinata înainte de desfasurarea activitatii - se poate determina : numar de legitimatii x lei care este tariful unui abonament.

nu este de acord cu faptul ca subventia de la bugetul local este o subventie legata de pret, intrucat “ subventia primita de societate este calculata ca diferenta între

costurile si veniturile activitatii de transport public si nicidecum prin raportarea la numarul de abonamente emise “ si astfel nu depinde de volumul serviciilor prestate.

In realitate însa asa cum rezulta si din notele de constatare intocmite de reprezentantii primariei Zalau, subventia acordata pentru transportul gratuit al pensionarilor depinde de numarul de legitimatii eliberate.

De asemenea suma subventiei se poate determina inainte de desfasurarea activitatii, intrucat se cunoaste numarul de legitimatii eliberate si valoarea unei legitimatii: numar de legitimatii x lei care este tariful unui abonament.

Cu privire la numarul de legitimatii avute in vedere pentru luna august 2008, mentionam faptul ca intrucat in nota de constatare Primaria Municipiului Zalau nu face nici o referire la acesta, s-a avut in vedere numarul de legitimatii eliberate pana la sfarsitul lunii iulie 2008.

In ceea ce priveste respingerea la rambursare a TVA -ului in suma de lei , “ fara o motivatie legala “ mentionam faptul ca intrucat in timpul inspectiei fiscale a fost stabilita suplimentar TVA in suma de lei, deci mai mult decat TVA -ul solicitat la rambursare in mod logic si implicit solicitarea la rambursare se respinge in totalitate.

Pentru celelalte obligatii stabilite suplimentar in timpul inspectiei fiscale in suma de lei ( lei ) societatea nu a adus argumente in sustinerea contestatiei.

Cauza supusă solutionării este dacă avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru sbventiile încasate de la bugetul local pentru legitimatiile acordate pensionarilor.

In drept art. 137 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;”

Totodată pct. 18 alin (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 precizează următoarele : “Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, subventiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul Comunitar, legate direct de pretul bunurilor livrate si/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Exigibilitatea taxei pe valoarea adugata pentru aceste subventii intervine la data încasarii lor de la bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul Comunitar. Se considera ca subventiile sunt legate direct de pret daca îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) suma subventiei sa depinda de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate;

b) suma subventiei sa poata fi determinata înainte de desfurarea activitatii.

Asa cum s-a arătat subventiile de la bugetul local aferente legitimatiilor gratuite pentru pensionari sunt subventii legate de pret întrucat indeplinesc cele doua conditii prevazute la pct.18 (1) din HG 44/2004 : a ) suma subventiei sa depinda de volumul bunurilor livrate/ serviciilor prestate-subventia acordata pentru transportul gratuit al pensionarilor depinde de numarul de legitimatii eliberate;

b ) suma subventiei sa poata fi determinată inainte de desfasurarea activitatii-se poate determina : numar de legitimatii x lei care este tariful unui abonament..

Având în vedere constatările organelor de inspectie fiscală precum si prevederile legale invocate mai sus se retine că în mod legal au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă subventiilor încasate urmând ca, contestatia formulată să fie respinsă ca neîntemeiată.

In ceea ce privesc majorările si penalitatile de intirziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscală prin Decizia de impunere nr.

/31.10.2008 si contestate de catre societate se retine ca stabilirea acestora reprezinta o masura accesorie în raport cu debitul. Intrucât contestatia referitoare la taxa pe valoarea

