

**D.G.F.P. DOLJ**  
**Serviciul Solutionare Contestatii**

**DECIZIA Nr.17/2006**

privind solutionarea contestatiei formulata de X impotriva Deciziei de impunere nr.Y, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.Y, intocmit de organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Dolj

Serviciul Solutionare Contestatii este investit sa solutioneze, in baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, contestatia formulata de X din Craiova.

S.C. X, cu sediul in Craiova, str.X, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr.Y si avind Codul unic de inregistrare nr.Y, contesta suma de Y RON reprezentind diferenta taxa pe valoarea adaugata suplimentara, fond de protectie sociala a persoanelor cu handicap stabilit suplimentar, dobinzi si penalitati aferente acestui fond, suma stabilita de organele de control ale D.G.F.P. Dolj – Activitatea de Inspectie Fiscala prin Decizia de impunere nr.Y, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr.Y, comunicat contestatoarei in data de Y, conform semnaturii de primire.

La data de Y, S.C. X formuleaza si depune la D.G.F.P. Dolj contestatia inregistrata sub nr.Y, respectind conditia de procedura ceruta de art.176 (1) din O.G. nr.92/2003 republicata.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a cauzei.

Petenta contesta suma de Y RON reprezentind diferenta taxa pe valoarea adaugata suplimentara, fond de protectie sociala a persoanelor cu handicap stabilit suplimentar, dobinzi si penalitati aferente acestui fond, suma stabilita de organele de control ale D.G.F.P. Dolj – Activitatea de Inspectie Fiscala prin Decizia de impunere nr.Y, intocmita in baza

Raportului de inspectie fiscala nr.Y, incheiat de organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Dolj.

**I. In sustinerea cauzei, contestatoarea invoca urmatoarele argumente:**

Referitor la diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de Y RON stabilita suplimentar de organele de control, contestatoarea sustine ca masura dispusa este nelegala, fiind consecinta interpretarii restrictive a dispozitiilor Codului Fiscal, relative la calculul impozitului pe profit din perspectiva deductibilitatii cheltuielilor (Titlul II, cap.II, art.19-21 din Codul Fiscal), pe de o parte si a celor relative la sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, la operatiunile impozabile si la regimul deducerilor (Titlul VI, cap.I, art.126, alin.1, art.129, alin.(3) si (4) – Cod Fiscal si pct.8, alin.(4) – H.G. 44/2004), pe de alta parte, precum si a faptului aplicarii gresite a acestor dispozitii legale.

La aceste concluzii gresite, sustine contestatoarea, si la masurile nelegale dispuse s-a ajuns prin extinderea efectelor dispozitiilor speciale ale art.21 alin.(3), lit.b) din Legea nr.571/2003 care consacra nedeductibilitatea cheltuielilor de transport a salariatilor la si de la locul de munca peste cota de 2% si asupra taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor care depasesc aceasta cota, fara nici un temei legal.

In acest sens, se impune a constata faptul ca prin reglementarea naturii acestor cheltuieli, sub aspectul deductibilitatii lor, in dispozitiile art.21, alin.(3), lit.b) din Legea nr.571/2003, Titlul II (Impozitul pe profit), cap.II (Calculul impozitului pe profit), legiuitorul a urmarit instituirea unei dispozitii speciale incidenta numai in sfera calculului impozitului pe profit, nu si in sfera reglementarilor privind taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora.

Caracterul obiectiv al acestei interpretari decurge din faptul ca in nici una dintre dispozitiile legale instituite prin Legea nr.571/2003, inclusiv prin cele din Titlul VI (TVA), legiuitorul nu face precizari, chiar implicite, privind faptul ca natura nedeductibila a cheltuielilor mentionate, care produce efecte asupra impozitului pe profit, ar determina acelasi efect si asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora.

Ca o consecinta a acestui mod de interpretare si de aplicare a legii, referitor la aceeasi suma, de 10.001 RON, organul de control a constatat doua situatii contradictorii, respectiv, pe de o parte, a stabilit faptul ca aceasta nu ar fi fost achitata concluzionind asupra existentei obligatiei de plata a acestei diferente de tva iar, pe de alta parte, a constatat implicit faptul ca aceasta suma ar fi fost achitata, dispunind respingerea acestei sume la rambursare, fara drept de preluare in decontul lunii urmatoare.

Astfel, fiind aferenta pretului unor servicii achizitionate, t.v.a. facturata de prestator a reprezentat pentru contestatoare o t.v.a. deductibila si nu o t.v.a. colectata intrucit in raportul juridic de vinzare-cumparare a serviciilor de transport a salariatilor la si de la locul de munca, petenta a avut calitatea de cumparatoare, in timp ce calitatea de vinzator a avut-o prestatorul de servicii care a avut si obligatia incasarii si virarii acesteia catre bugetul de stat.

In speta, contestatoarea a contractat serviciile de transport in nume propriu dar in contul salariatilor sai, avind in vedere ca punctul de lucru unde acestia isi desfasoara activitatea se afla in comuna X-Dolj, respectiv in afara rutelor de transport in comun cu orar continuu.

Ca urmare, intermedierea contractarii serviciilor de transport a salariatilor si furnizarea gratuita a acestora are legatura directa cu activitatea economica a societatii contestatoare, fara de care aceasta nu s-ar putea derula, si nu constituie o prestare de servicii pentru uzul personal al angajatilor, in acceptiunea dispozitiilor art.129, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la suma de Y RON reprezentind diferenta fond de protectie sociala a persoanelor cu handicap, stabilita suplimentar, contestatoarea sustine ca la fundamentarea masurilor dispuse de organul de control s-a avut in vedere faptul generic al nerespectarii prevederilor art.42 si art.43 din O.U.G. nr.102/1999 modificata, potrivit carora societatea ar fi avut obligatia calcularii si virarii lunare la bugetul de stat a contravalorii unei suma egale cu salariul minim pe economie multiplicat cu numarul de locuri de munca in care nu au fost incadrate persoane cu handicap.

Pe acest temei, in sarcina contestatoarei s-a retinut ca obligatie de plata datorata, suma de Y RON precum si dobinzi in suma de Y RON si penalitati de intirziere in suma de Y RON.

Prin dispozitiile art.58 din O.U.G. nr.102/1999, s-a statuat asupra necesitatii elaborarii de Norme metodologice de aplicare a ordonantei de urgenta, in termen de 60 zile de la intrarea in vigoare a legii de aprobare a acesteia, norme prin care sa se stabileasca reguli speciale de aplicare a acesteia, inclusiv procedura speciala privind modalitatile si conditiile prin care urma ca, trimestrial, sa se solicite Agentiilor Judetene de Ocupare a Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap, calificate in meseriile respective.

In conditiile nepublicarii Normelor Metodologice, executarea formala a obligatiei de solicitare a repartizarii persoanelor cu handicap si de angajare in munca a acestora, a fost si este imposibila din motivul obiectiv al

nereglementarii procedurii speciale de solicitare a repartizarii persoanelor cu handicap prin Norme Metodologice de aplicare a ordonantei.

In fapt, masurile dispuse, sustine contestatoare, sint nelegale pentru urmatoarele considerente:

- nu s-au administrat dovezi din care sa rezulte refuzul societatii contestatoare de a angaja persoane cu handicap

- nu poate fi imputata nici neefectuarea solicitarilor trimestriale de repartizare a persoanelor cu handicap, in conditiile in care acest fapt este determinat de neelaborarea Normelor de aplicare.

**II.** prin Decizia de impunere nr.Y, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.Y, intocmit de organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Dolj, s-au constatat urmatoarele:

- diferenta taxa pe valoarea adaugata - Y RON
- diferenta fond de protectie sociala  
a persoanelor cu handicap - Y RON
- dobinzi aferente - Y RON
- penalitati aferente - Y RON

In ceea ce priveste diferenta de taxa pe valoarea adaugata, aceasta, conform constatarilor organelor de control, in anul 2004 este aferenta depasirii limitei legale de cheltuieli cu serviciile prestate cu transportul salariatilor de la si pina la locul de munca, fiind astfel incalcate prevederile Titlului VI, cap.IV, art.129, alin.(4) din Legea nr.571/2003 si ale Titlului VI, cap.IV, pct.8, alin.(4) din H.G. nr.44/2004.

Referitor la diferenta in suma de Y RON reprezentind fond de protectie sociala a persoanelor cu handicap, organele de control au constatat ca in perioada ianuarie 2003-aprilie 2005, societatea nu a respectat prevederile art.42 si art.43 din O.U.G. nr.102/1999, drept pentru care au stabilit o diferenta de fond de plata in suma de Y RON.

Situatia numarului de salariatii, a numarului de persoane cu handicap ce trebuiau solicitate a fi repartizate de catre A.J.O.F.M. Dolj si a fondului de protectie sociala a persoanelor cu handicap datorat pe perioada ianuarie 2003-aprilie 2005, in suma de Y RON, este prezentata in anexa nr.4 a Raportului de inspectie fiscala nr.Y.

Pentru diferenta de fond stabilita suplimentar de organele de control au fost calculate dobinzi in suma de Y RON si penalitati de intirziere in suma de Y RON.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, in raport cu dispozitiile legale referitoare la aceasta si avind in vedere motivele invocate de petenta, se retin urmatoarele:

Petenta contesta suma de Y RON reprezentind diferenta taxa pe valoarea adaugata in suma de Y RON, diferenta fond de protectie sociala a persoanelor cu handicap in suma de Y RON, dobinzi aferente in suma de Y RON si penalitati aferente in suma de Y RON, sume constatate prin Decizia de impunere nr.Y, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.Y, intocmit de organele de control din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Dolj.

Referitor la diferenta de taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de Y RON, stabilita de organele de control, aceasta s-a datorat urmatoarelor aspecte:

In fapt, conform constatarilor organelor de control cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr.Y, s-a stabilit ca in anul 2004 societatea contestatoare a efectuat cheltuieli cu transportul salariatilor de la si pina la locul de munca, in suma de Y RON, depasind limita cotei de 2% aplicata asupra fondului de salarii realizat si stipulat prin Legea nr.571/2003, Titlul II, cap.II, art.21, alin. (3), lit.c) care, in drept, prevede:

“Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

c) cheltuielile sociale, in limita unei cote de pina la 2%, aplicata asupra fondului de salarii realizat (...). In cadrul acestei limite pot fi deduse si cheltuielile reprezentind: transportul la si de la locul de munca al salariatilor (...).”

Organul de solutionare a contestatiilor a retinut faptul ca la calcularea taxei pe valoarea adaugata suplimentara in suma de Y RON, organele de control au avut in vedere suma de Y RON reprezentind depasirea cotei legale de 2% a cheltuielilor cu transportul salariatilor de la si pina la locul de munca, aferenta anului 2004.

Contestatoarea sustine ca in nici una dintre dispozitiile legale instituite prin Legea nr.571/2003, inclusiv prin cele din Titlul VI – Taxa pe valoarea adaugata, legiuitorul nu face precizari, chiar implicite, privind faptul ca natura nedeductibila a cheltuielilor mentionate, care produce efecte asupra impozitului pe profit, ar determina acelasi efect si asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora.

In drept, Titlul VI, cap.IV, art.129, alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“Nu se considera prestare de servicii efectuata cu plata utilizarea bunurilor si prestarile de servicii prevazute la alin. (3), efectuate in limitele

si potrivit destinatiilor prevazute prin lege, precum si prestarile de servicii efectuate in scopuri publicitare sau in scopul stimulării vinzarilor”.

Organul de solutionare a contestatiilor a retinut ca alin. (4) al art.129 din Legea nr.571/2003 face trimitere la alin. (3) al aceluasi art.129 din Legea nr.571/2003, care prevede:

“Se considera prestari de servicii cu plata:

a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, in scopuri ce nu au legatura cu activitatea sa economica, sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, daca taxa pe valoarea adaugata pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) prestarile de servicii efectuate in mod gratuit de catre o persoana impozabila, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica, pentru uzul personal al angajatilor sai sau al altor persoane;”

Analizind motivatia contestatoarei, se retine faptul ca aceasta a contractat servicii de transport pentru salariatii proprii, avindu-se in vedere ca acestia locuiesc in mun. Craiova, in orasul X sau in comunele invecinate iar punctul de lucru unde acestia isi desfasoara activitatea se afla in comuna X- Dolj, aceste servicii de transport fiind necesare pentru indeplinirea de catre salariati a obligatiei contractului individual de munca privind respectarea programului de lucru.

Astfel, organul de solutionare a contestatiilor a retinut ca societatii contestatoare nu-i pot fi aplicabile prevederile alin. (3) al art.129 din Legea nr.571/2003, mentionat mai sus, intrucit, cum precizeaza insusi textul de lege, aceste prevederi se refera la prestari de servicii in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica a unei persoane impozabile sau pentru a fi puse la dispozitie, in vederea utilizarii in mod gratuit, altor persoane, ori societatea contestatoare a achizitionat servicii de transport pentru salariatii sai in vederea utilizarii lor in strinsa legatura cu activitatea economica a contestatoarei, respectiv pentru indeplinirea programului de lucru.

Organul de solutionare a contestatiilor a constatat ca petenta a efectuat o prestare de servicii catre proprii salariati, facilitindu-le acestora transportul gratuit de la si la locul de munca. Datorita faptului ca prestarea de serviciu s-a efectuat peste limitele prevazute prin lege, prestarea respectiva este definita prin lege ca fiind o prestare de serviciu cu plata conform Titlului VI, cap.IV, art.129, alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

“Nu se considera prestare de servicii efectuata cu plata utilizarea bunurilor si prestarile de servicii prevazute la alin. (3), efectuate in limitele si potrivit destinatiilor prevazute prin lege (...)”.

Mai mult, art.129, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“(3) Se considera prestari de servicii efectuate cu plata:

b) prestarile de servicii efectuate in mod gratuit de catre o persoana impozabila, in scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica, pentru uzul personal al angajatilor sai sau al altor persoane”.

Aceasta presupune ca in obiectul de activitate al S.C. Romav sa existe activitatea de transport persoane dar in mod obligatoriu sa si presteze a astfel de activitate de transport. Ori nedefasurind o astfel de activitate, prestarea efectuata de S.C. Romav este o prestare de servicii cu plata.

De asemenea, contestatoarei i se aplica si prevederile pct.(6), art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“In cazul prestarii unui serviciu de catre mai multe persoane impozabile, prin tranzactii succesive, fiecare tranzactie se considera o prestare separata si se impoziteaza distinct, chiar daca serviciul respectiv este prestat direct catre beneficiarul final”.

In speta de fata se constata ca unitatea transportatoare transporta salariatii S.C. Romav, beneficiarul final fiind salariatii S.C. Romav, se constata astfel ca au loc doua prestari distincte, una a unitatii transportatoare catre S.C. Romav si alta a S.C. Romav catre proprii salariati. Deci din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata colectata se constata ca S.C. Romav numai a dedus t.v.a. aferent prestarii de servicii desi avea obligatia sa si colecteze.

In consecinta, organul de solutionare a contestatiilor urmeaza sa respinga contestatia pentru capatul de cerere referitor la suma de Y RON reprezentind diferenta taxa pe valoarea adaugata stabilita prin Raportul de inspectie fiscala nr.Y.

Referitor la suma de Y RON reprezentind diferenta fond de protectie sociala a persoanelor cu handicap, aceasta s-a datorat urmatoarelor aspecte:

In fapt, in perioada ianuarie 2003 – aprilie 2005, potrivit constatarilor organelor de control, contestatoarea nu a respectat prevederile O.U.G. nr.102/1999, art.42 si art.43.

In drept, O.U.G. nr.102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, modificata si completata prin Legea nr.343/2004, precizeaza:

Art.42 “(1) Agentii economici care au cel putin 75 de angajati, precum si autoritatile si institutiile publice care au cel putin 25 de functii contractuale, au obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca intr-un procent de cel putin 4% din numarul total de

angajati, respectiv din numarul de functii contractuale prevazute in statul de functii”.

Art.43 “(1) Agentii economici, autoritatile si institutiile publice care nu respecta prevederile art.42 alin. (1) au obligatia de a plati lunar catre bugetul de stat o suma egala cu cu salariul minim brut pe tara inmultit cu numarul de locuri de munca in care nu au incadrat persoane cu handicap.

(2) Sint exceptati de la plata obligatorie prevazuta la alin. (1) agentii economici, autoritatile si institutiile publice care fac dovada ca au solicitat trimestrial la agentii judetene de ocupare a fortei de munca, respectiv a municipiului Bucuresti, repartizarea de persoane cu handicap calificate in meseriile respective si ca acestea nu au repartizat astfel de persoane in vederea angajarii”.

In sustinerea cauzei, contestatoarea invoca drept argument nepublicarea Normelor Metodologice de aplicare a O.U.G. nr.102/1999, norme prin care sa se stabileasca reguli speciale de aplicare a acesteia, inclusiv procedura speciala privind modalitatile si conditiile prin care urma ca, trimestrial, sa se solicite Agentiilor Judetene de Ocupare a Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap.

In drept, referitor la exceptia prevazuta de art.43, alin.(2) din O.U.G. nr.102/1999, Instructiunile nr.1.008/220/2003, la art.4, pct.(3), se mentioneaza:

“Agentia pentru Ocuparea Fortei de Munca elibereaza, in termen de 30 de zile de la data inregistrarii ofertei, un raspuns scris prin care informeaza persoana juridica cu privire la numele persoanelor cu handicap care au primit dispozitie de repartizare conform prevederilor legale si care se vor prezenta pentru angajare sau, dupa caz, cu privire la imposibilitatea satisfacerii pentru moment a ofertei de munca”.

Art.5, pct.(1) din Instructiunile nr.1.008/220/2003, precizeaza in mod clar:

***“Solicitarea privind repartizarea de persoane cu handicap in vederea incadrarii in munca se dovedeste prin raspunsul scris al Agentiei pentru Ocuparea Fortei de Munca”.***

In Nota Explicativa data de administratorul societatii, acesta declara necunoasterea faptului ca aceasta obligatie a fost reglementata legal.

Inspectia fiscala a constatat ca societatea nu are incadrati in munca salariati persoane cu handicap si nici nu dovedeste ca a solicitat pe perioada verificata repartizarea de persoane cu handicap in vedera incadrarii in munca Agentiei pentru Ocuparea Fortei de Munca, fapt pentru care organele de control au procedat in mod legal la calcularea contributiei datorate conform



prevederilor art.43, alin.(1) din O.U.G. nr.102/1999, modificat de Legea nr.343/2004.

Urmind principiul de drept, accesoriul urmeaza principalul, organele de control au calculat in mod legal dobinzi si penalitati de intirziere in suma de Y RON si, respectiv, Y RON.

In consecinta, organul de solutionare a contestatiilor urmeaza a respinge contestatia pentru capatul de cerere referitor la suma de Y RON reprezentind diferenta fond de protectie sociala a persoanelor cu handicap, suma de Y RON reprezentind dobinzi aferente acestui fond si suma de Y RON reprezentind penalitati aferente.

Avind in vedere actele prezentate in dosarul cauzei, considerentele si normele legale prezentate in sustinere, in temeiul art.185 (1) al O.G. nr.92/2003 se

### **DECIDE**

- respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru capatul de cerere referitor la suma de Y RON reprezentind diferenta taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar

- respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru capatul de cerere referitor la suma de Y RON reprezentind diferenta fond de protectie sociala a persoanelor cu handicap, suma de Y RON reprezentind dobinzi aferente si suma de Y RON reprezentind penalitati aferente

\*            \*  
                 \*

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Dolj in termen de 6 (sase) luni de la comunicare