

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**

DECIZIA Nr. 3_____
din_____2007

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SRL din ...
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ...
sub nr. .../ 18.12.2006

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Ministerul Finantelor Publice - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti prin adresa nr. .../ 13.12.2006 cu privire la transmiterea spre competenta solutionare in baza Deciziei nr. .../ 13.12.2006 a dosarului cauzelor privind contestatiile formulate de SC "X" SRL din ... impotriva pct. 2 din Decizia de impunere nr. .../ 31.05.2006 si a pct. 3 din Decizia de impunere nr. .../ 31.05.2006 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala.

Obiectul contestatiilor il constituie neadmiterea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata solicitata de SC "X" SRL prin Deciziile de impunere nr. .../ 31.05.2006 si nr. .../ 31.05.2006 incheiate de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal ..., cu stabilirea urmatoarelor masuri:

- pe perioada ianuarie - mai 2004 stabilirea de plata a taxei pe valoarea adaugata in suma de **... lei** (... lei TVA solicitata la rambursare - ... lei TVA stabilita suplimentar) si majorari de intarziere si dobanzi in suma de **... lei** si penalitati de intarziere in suma de **... lei**;

- pe perioada iunie 2004 - februarie 2006 aprobarea la rambursare doar a sumei de **... lei** (... lei TVA solicitata la rambursare - ... lei TVA stabilita suplimentar) si majorari de intarziere si dobanzi in suma de **... lei** si penalitati de intarziere in suma de **... lei**.

Contestatiile au fost depuse in termenul legal prevazut de art. 177(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa solutioneze pe fond contestatiile depuse conform art. 179(1) lit. a) din Codul de procedura fiscala.

I. Prin contestatiile formulate impotriva Deciziilor de impunere nr. .../ 31.05.2006 si nr. .../ 31.05.2006 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, intocmite de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii Controlului Fiscal ..., SC "X" SRL din ... aduce urmatoarele argumente:

- solicita anulara in parte a actelor administrative fiscale atacate cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita de organul fiscal ca fiind aferenta contravalorii combustibilului achizitionat de societate pentru mijloacele de transport apartinand societatii X din Italia, in suma de ... lei pe perioada ianuarie - mai 2004 si de ... lei pe perioada iunie 2004 - februarie 2006, si partial a taxei pe valoarea adaugata colectata stabilita ca fiind aferenta contravalorii cheltuielilor cu intretinerea si reparatiile camioanelor proprietatea firmei din Italia in suma de ... lei pe perioada ianuarie - mai 2004 si de ... lei pe perioada iunie 2004 - februarie 2006, cheltuieli recuperate prin tariful practicat pentru serviciile prestate, precum si anulara dobanzilor si penalitatilor aferente;

- sustine ca starea de fapt retinuta de organele de inspectie fiscala este eronata si nu reflecta activitatea desfasurata de societate, prin urmare si incadrarea juridica este gresita, precizand ca desfasoara activitati conexe transporturilor rutiere internationale de marfuri destinate exporturilor de bunuri plasate in regimuri vamale suspensive si importurilor de bunuri si intermediaza contractarea de transporturi internationale intre beneficiari ai transporturilor si operatori de transport rutier externi, participarea societatii la realizarea acestor transporturi de marfuri constand inclusiv in angajarea soferilor care conduc mijloacele de transport rutier, pe parcurs extern si intern, in conditiile in care acestea sunt in proprietatea operatorului de transport extern licentiat, firma X SRL Italia;

- mentioneaza ca in acest scop achizitioneaza carburantul necesar efectuarii transporturilor pe care il preda in gestiunea soferilor - salariati ai societatii pana la consumarea integrala a acestuia, inregistreaza cheltuielile cu consumul carburantului utilizat pentru desfasurarea transporturilor

internationale de bunuri si factureaza serviciile desfasurate operatorului de transport extern, unitatea de masura pentru cuantificarea acestor servicii fiind "kilometrul parcurs";

- arata ca aceste servicii conexe transportului au fost efectuate in baza contractului de prestari servicii si transport nr. .../ 24.01.2002 si a actelor aditionale parte integranta la contract pe care le-a prezentat organelor de inspectie fiscala, si anume: licenta de executie pentru activitatea de transporturi rutiere, documentele de tranzit comunitar, carnetele TIR, documentul de transport international (CMR), foi de parcurs, fisa postului soferilor;

- precizeaza ca a cuprins in tarif cheltuielile de natura salariala, diurna, cheltuieli cu carburantii si lubrefiantii, etc., pentru stabilirea din punct de vedere economic a costului de productie, de realizare a serviciilor conexe transportului prestat de societate, fiind illogic ca elementele respective sa nu fie cuprinse in costul de productie, organele de inspectie fiscala netinand cont de faptul ca in intervalul cuprins intre utilizarea carburantului si "decontarea catre beneficiarul extern" intervine un amplu proces economic, respectiv carburantul se achizitioneaza, se preda in gestiunea soferilor pana la consumarea lui integrala, se include in costurile de productie ale serviciilor conexe transporturilor si, in final, societatea factureaza aceste servicii catre beneficiarul extern;

- mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au omis sa precizeze ca motorina achizitionata de la SC "X Romania" SRL este preluata in gestiune prin nota de receptie si constatare de diferente, fiind inregistrata in contabilitate prin articol contabil 3022 si 4426 = 401 si este predata in gestiunea soferilor de la SC "X" SRL pe baza de ordine de livrare, soferii semnand pentru preluarea in gestiune a acesteia asa cum prevede si fisa postului acestora, iar consumul propriu de carburant utilizat de societate, intrat in costurile serviciilor prestate, se inregistreaza cu nota contabila 6022 = 3022 pe baza bonului de consum lunar;

- ca urmare, acest combustibil care din punct de vedere contabil este pentru societate un activ circulat sub forma de material consumabil, nu poate fi considerat ca decontat de catre societate beneficiarului extern, cand in realitate societatea a decontat contravaloarea serviciilor conexe transporturilor pentru realizarea carora a utilizat carburantul respectiv si prezinta ca probe factura fiscala de achizitie, ordinul de livrare, fisa postului pentru soferi, bonuri de consum;

- subliniaza ca structura tarifului pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala cuprinde toate aceste elemente, dar tariful a fost intocmit pe o perioada anterioara datei de 31.12.2003, fiind avut in vedere la controalele anterioare si reprezinta structura unor cheltuieli care nu se regasesc in perioada verificata prin prezentul control fiscal si ca in fapt, in perioada supusa verificarii cheltuielile au fost mai mari sau mai mici decat cheltuielile componente inscrise in justificarea tarifului, dupa data de 01.05.2005 nemaifiind inclus carburantul in costul de realizare al serviciilor conexe potrivit modificarilor contractuale intervenite, actele aditionale la contractul nr. .../ 24.01.2002 care modifica obiectul si obligatiile contractuale nefiind luate in considerare, desi au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale;

- cu privire la "documentele contabile puse la dispozitie" organelor de control si constatarea facuta ca autocamioanele utilizate nu sunt inregistrate in evidenta tehnico - operativa a societatii, arata ca aceasta este falsa atata vreme cat utilizarea camioanelor de catre societate nu este contestata in sine si potrivit celui de-al doilea raport de inspectie fiscala nr. .../ 31.05.2005 s-a constatat ca autocamioanele au fost inregistrate in evidenta extracontabila a societatii, pe baza actelor puse la dispozitie care sunt valabile si pentru prima perioada;

- in ceea ce priveste concluzia ca societatea desfasoara 4 activitati, respectiv: angajarea personalului si utilizarea muncii vii, reparatii la mijloacele de transport, comert cu combustibili si lubrefianti si comert cu alte materiale, aceasta contrazice realitatea si anume ca societatea realizeaza doar doua activitati: servicii conexe transportului si reparatii mijloace de transport;

- specifica faptul ca nu se poate concluziona ca societatea desfasoara activitate de alimentare cu combustibil a mijloacelor de transport proprietatea firmei italiene constituind livrare de bunuri, in conditiile in care nu exista vreo dispozitie legala care sa prevada ca, combustibilul aflat intr-un vehicul apartine de drept, prin efectul legii proprietarului mijlocului de transport si nu utilizatorului mijlocului de transport, avand in vedere si prevederile contractului comercial, potrivit caruia este indiferent modul de detinere, respectiv folosinta, inchiriere sau detinere cu alt titlu a mijloacelor de transport;

- mentioneaza ca firma X SRL din Italia nu factureaza contravaloarea folosintei mijloacelor de transport in sarcina filialei pentru ca, in calitate sa de operator de transport, firma italiana contracteaza si factureaza clientilor sai transporturile efectuate la un pret mai ridicat, recuperandu-si la randul sau cheltuielile; astfel, in realizarea activitatii comune, vointa partilor contractuale are putere de lege, astfel ca nici organele fiscale si nici o alta

autoritate nu poate da o alta interpretare contractului decat in situatia in care ar contine clauze abuzive, contrare legii, ceea ce nu este cazul in speta;

- totodata, faptul ca firma X SRL din Italia incheie contracte de transport si cu alti beneficiari si ca intocmeste CMR in nume propriu sau ca este detinatoarea licentei de transport, nu poate sa conduca la concluzia ca am fi in prezenta unui transfer al dreptului de proprietate asupra motorinei, deoarece in transporturile internationale se intocmeste o singura scrisoare de trasura (CMR) de catre un singur transportator, chiar daca sunt implicati mai multi transportatori-subcontractanti, aceasta neputand sa conduca la concluzia ca filiala nu are calitatea de transportator, atata vreme cat in acceptiunea legilor romane in materie de transporturi si fiscalitate, subcontractantii transportului si activitatile conexe transportului sunt asimilate si inglobate in activitatea propriu - zisa de transport, in aplicarea ligii speciale si a Conventiei CMR la care Romania a aderat prin Decretul nr. 451/ 20.11.1972;

- mai mult, chiar in situatia in care societatea nu ar fi detinut documentele justificative prevazute de HG nr. 44/ 2004 si OMFP nr. 1846/ 2003, pe care insa aceasta le-a prezentat in timpul controlului, pentru partea din operatiunile conexe transportului care se considera ca nu au locul prestarii in Romania efectuate pe parcurs in afara tarii (peste 90% din totalul serviciilor conexe transporturilor prestate pentru firma italiana), nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata intrucat nu intra in sfera de aplicare a acesteia, iar pentru partea din operatiunile conexe transportului de bunuri care se considera ca au locul prestarii in Romania, aferente transporturilor pe parcursul in tara (sub 10% din valoarea totala a serviciilor) beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata, avand drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata;

- precizeaza ca la incadrarea activitatii societatii, organele de inspectie fiscala au fost influentate de solutiile judiciare, hotarari judecatoresti pronuntate ca o consecinta a doua controale anterioare, sistemul judiciar din Romania nefiind insa un sistem al precedentului si nici nu se poate retine existenta unei autoritati de lucru judecat in speta, perioada analizata prin actualul control fiind diferita de perioada supusa verificarii prin controalele anterioare atat din punct de vedere al conditiilor contractuale, cat si raportat la starea de fapt;

- sustine ca in mod gresit organele de inspectie fiscala au inclus in cheltuielile cu intretinerea si reparatia camioanelor, a caror incadrare juridica/ fiscala facuta de organele de control nu a contesta, si unele cheltuieli in suma de ... lei pe perioada 01.01 - 31.05.2004, din care TVA in suma de ... lei, respectiv in suma de ... lei pe perioada 01.06.2004 - 28.02.2006 din care TVA in suma de

... lei, care nu sunt de natura cheltuielilor cu intretinerea si reparatia camioanelor, fiind de fapt, cheltuieli cu centurile de siguranta (chingi) utilizate pentru fixarea marfurilor in remorci, cheltuieli cu cheresteaua utilizata pentru protejarea pavimentului si a rafturilor din locatiile unde se depoziteaza paletii, diagrame tahometru, folie polietilena folosita pentru protectia prin acoperire a marfii, etc., care sunt obiecte de inventar sau consumabile folosite de soferi, darea lor in folosinta neconstituind livrari de bunuri.

In concluzie, considera ca in cuprinsul deciziilor de impunere contestate organele de inspectie fiscala pe de o parte au invocat prevederile art. 128 alin.(1) si art. 156 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/ 2003 care nu sunt aplicabile in speta de fata, intrucat motorina alimentata de filiala este utilizata si consumata exclusiv de catre aceasta in desfasurarea conexa a transportului, astfel ca nu ne gasim in situatia unui transfer al dreptului de proprietate asupra combustibilului catre societatea italiana si deoarece nu s-a retinut in sarcina societatii vreo incalcare a legii privitoare la evidenta contabila in materie de taxa pe valoarea adaugata, iar pe de alta parte nu au indicat prevederile legale care sa lamureasca "natura livrarii de bunuri", mai precis daca operatiunile sunt scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau taxabile si cu ce cota.

II. Prin Deciziile de impunere nr. .../ 31.05.2006 si nr. .../ 31.05.2006 emise in baza Rapoartelor de inspectie fiscala nr. .../ 30.05.2006 si nr. .../ 31.05.2006, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal ... au constatat urmatoarele:

1. Perioada ianuarie - mai 2004

Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 30.05.2006 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../ 30.05.2006 intocmita de Activitatea de Control Fiscal ... a fost incheiat in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. .../ 25.02.2004, nr. .../ 25.03.2004, nr. .../ 26.04.2004, nr. .../ 26.05.2004 si nr. .../ 25.06.2004 prin care SC "X" SRL **a solicitat rambursarea sumei de ... lei reprezentand soldul sumei negative de taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei ianuarie 2004 - mai 2004.**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ianuarie - mai 2004 SC "X" SRL a achizitionat combustibil pentru alimentarea mijloacelor de transport proprietatea X SRL Italia in suma de ... lei, din care TVA in suma de ... lei. Contravaloarea combustibilului achizitionat de SC "X" SRL pentru mijloacele de transport proprietatea X SRL Italia a fost recuperata de catre

filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate, fara a se colecta taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, au constatat ca societatea a inregistrat in aceeasi perioada cheltuieli cu intretinerea si reparatia camioanelor puse la dispozitia sa de catre proprietarul X SRL din Italia in suma de ... lei, din care TVA in suma de ... lei si contravaloarea acestor servicii fiind recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate, fara a colecta TVA.

Ca urmare, considerand ca alimentarea cu combustibil a mijloacelor de transport proprietatea firmei italiene si serviciile de intretinere si reparatii ale acestora sunt operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, taxabile cu cota standard de 19%, organele de inspectie fiscala au stabilit ca au fost incalcate prevederile art. 128 si art. 156 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, intrucat **societatea nu a colectat TVA in suma de ... lei (... lei + ... lei = ... lei).**

TVA de plata stabilita suplimentar prin raportul de inspectie fiscala in suma de ... lei a fost diminuata cu suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, rezultand **taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei** datorata de SC "X" SRL la data de 31.05.2004.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA de plata in suma de ... lei nu a fost achitata pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala, pentru neplata in termenul legal a acestei taxe fiind calculate **dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.**

Asadar, conform pct. 3 "Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare" din Decizia de impunere nr. .../ 31.05.2006, **organele de inspectie fiscala au respins la rambursare suma de ... lei reprezentand soldul sumei negative de taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei ianuarie - mai 2004 solicitat la rambursare** prin deconturile de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. .../ 25.02.2004, nr. .../ 25.03.2004, nr. .../ 26.04.2004, nr. .../ 26.05.2004 si nr. .../ 25.06.2004.

2. Perioada iunie 2004 - februarie 2006

Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 31.05.2006 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../ 31.05.2006 intocmita de Activitatea de Control Fiscal ... a fost incheiat in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare nr. .../ 27.03.2006 prin care SC "X"

SRL a solicitat rambursarea sumei de ... lei, reprezentand soldul sumei negative de taxa pe valoarea adaugata din decontul lunii februarie 2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada iunie 2004 - februarie 2006, SC "X" SRL a achizitionat combustibil pentru mijloacele de transport proprietatea X SRL Italia in suma de ... lei, din care TVA in suma de ... lei. Contravaloarea combustibilului achizitionat de SC "X" SRL pentru mijloacele de transport proprietatea X SRL Italia a fost recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate, fara a se colecta TVA.

In ceea ce priveste cheltuielile cu intretinerea si reparatia camioanelor puse la dispozitia SC "X" SRL de catre proprietarul acestora X SRL Italia, in perioada verificata iunie 2004 - februarie 2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca sunt in suma de ... lei din care TVA in suma de ... lei, de asemenea si contravaloarea acestor cheltuieli cu intretinerea camioanelor proprietatea societatii italiene puse la dispozitia SC "X" SRL fiind recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate, fara a se colecta TVA.

Astfel, intrucat veniturile au fost eronat facturate fara taxa pe valoarea adaugata colectata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a incalcat prevederile art. 128 si art. 156 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, stabilind ca aceasta **nu a colectat TVA in suma de ... lei** (... lei + ... lei + ... lei TVA din factura nr. .../ 17.03.2005 emisa de SC "A" SRL din ..., inregistrata in jurnalul de cumparari, dar neinregistrata in jurnalul de vanzari, potrivit masurilor simplificate = ... lei).

In baza celor constatate, **organele de inspectie fiscala au diminuat soldul sumei negative de TVA solicitata la rambursare in suma de ... lei cu suma de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar, rezultand o taxa pe valoarea adaugata de rambursat in suma de ... lei.**

Totodata, avand in vedere ca in perioada ianuarie - mai 2004 societatea se afla in situatie de plata si ca TVA de plata nu a fost achitata ci compensata ulterior cu TVA de rambursat, pentru perioada cand societatea a fost in situatie de plata organele de inspectie fiscala au calculat **majorari de intarziere si dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei** stabilite de la data scadentei si pana la data compensarii (25.08.2006).

La calcularea majorarilor de intarziere, dobanzilor si penalitatilor de intarziere de mai sus, organele de inspectie fiscala au tinut cont si de debitul

stabilit suplimentar in suma de ... lei (... lei - ... lei = ... lei) stabilit prin raportul de inspectie fiscala nr. .../ 30.05.2006.

Prin urmare, conform pct. 3 "Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare" din Decizia de impunere nr. .../ 31.05.2006, **din suma totala de ... lei solicitata la rambursare de SC "X" SRL prin decontul de TVA cu optiune de rambursare nr. .../ 27.03.2006, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare suma de ... lei si au aprobat la rambursare suma de ... lei.**

III. Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC "X" SRL cu sediul in localitatea ..., nr. ..., judetul ..., este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. J .../ .../ 2001 si are codul unic de inregistrare

A. Taxa pe valoarea adaugata

Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte asupra legalitatii solutionarii de catre organele de inspectie fiscala a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare prin neadmiterea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata solicitata de contestatoare si a masurilor dispuse prin deciziile de impunere in cauza cu privire la:

- stabilirea de plata a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei (... lei TVA solicitata la rambursare - ... lei TVA stabilita suplimentar) pe perioada ianuarie - mai 2004;

- aprobarea la rambursare doar a sumei de ... lei (... lei TVA solicitata la rambursare - ... lei TVA stabilita suplimentar) pe perioada iunie 2004 - februarie 2006.

In fapt, in perioada ianuarie - mai 2004 SC "X" SRL a achizitionat combustibil pentru alimentarea mijloacelor de transport proprietatea X SRL Italia in suma totala de ... lei, din care **taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei** si a efectuat lucrari de intretinere si reparatii a capurilor de tractor in suma de ... lei din care **taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei**, contravaloarea combustibilului si a reparatiilor fiind recuperata de catre

societate de la beneficiarul acestora prin tariful practicat pentru serviciile prestate, fara a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta.

De asemenea, pe perioada iunie 2004 - februarie 2006 organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat combustibil pentru capuri tractor proprietatea partenerei din Italia in valoare de ... lei, **taxa pe valoarea adaugata deductibila fiind in suma de ... lei** si a inregistrat in evidenta contabila lucrarile de reparatii si intretinere efectuate la mijloacele de transport proprietatea firmei italiene in suma de ... lei din care **taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei**, contravaloarea acestora fiind recuperata de catre filiala prin tariful practicat pentru serviciile prestate, facturile fiind emise fara taxa pe valoarea adaugata.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 126, art. 127 alin.(1) si (2) si art. 128 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se mentioneaza:

"Art. 126. - (1) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) constituie livrare de bunuri sau o prestare se servicii efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin.(1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin.(2).

[...]

(3) Operatiunile care se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata sunt denumite in continuare operatiuni impozabile.

(4) Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

b) operatiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata, dar este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate. In prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143 si art. 144;

[...]

Art. 127. - (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana impozabila care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. (...).

[...]

Art. 128. - (1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.",

coroborate cu dispozitiile pct. 1.(1) si (3) din Normele metodologice date in aplicarea art. 126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se precizeaza:

"1.(1) In sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, daca cel putin una dintre conditiile stipulate la lit. a) - d) nu este indeplinita, operatiunea nu se considera in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

[...]

(3) Pentru a se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri si/ sau prestarile de servicii trebuie sa fie efectuate cu plata. Aceasta conditie implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta. Pentru a se determina daca o operatiune poate fi plasata in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata trebuie ca aceasta sa aduca un avantaj clientului si pretul sa fie in legatura cu avantajul primit, astfel:

a) conditia referitoare la existenta unui avantaj in folosul clientului este indeplinita atunci cand exista un angajament al furnizorului sau al prestatorului de a furniza un bun sau un serviciu determinabil unei persoane care asigura finantarea sau, in absenta acestuia, atunci cand operatiunea a fost efectuata, sa permita sa se stabileasca un asemenea angajament. Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciul a fost colectiv, nu a fost masurabil cu exactitate sau se inscrie in cadrul unei obligatii legale;"

Potrivit prevederilor legale de mai sus, **alimentarea cu combustibil pe teritoriul Romaniei a mijloacelor de transport proprietatea firmei X din Italia constituie transfer direct al dreptului de proprietate catre partenerul italian, fiind deci livrare de bunuri efectuata cu plata catre X din Italia de catre o persoana impozabila si rezultata dintr-o activitate comerciala, iar lucrarile de intretinere si reparatii efectuate sunt prestari de servicii cu plata, prin urmare operatiunile in cauza se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.**

Totodata, **operatiunile de alimentare cu combustibil, echipamente si alte bunuri destinate utilizarii pe mijloacele de transport rutier de marfuri si prestarile de servicii de intretinere si reparatii**

efectuate pentru nevoile mijloacelor de transport proprietatea altei firme nu se regasesc intre operatiunile scutite, nominalizate la art. 141 - 144 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, mai mult art. 143 alin.(1) lit. f) si g) prevede ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata numai livrarile de carburanti si prestarile de servicii destinate utilizarii pe nave si aeronave de transport de marfuri si nu pentru mijloace de transport rutier de marfuri ca in cazul de fata, astfel:

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:

[...]

f) in cazul navelor utilizate pentru transportul international de persoane si/ sau de marfuri, pentru pescuit sau alta activitate economica sau pentru salvare ori asistenta pe mare, al navelor de razboi, urmatoarele operatiuni:

1. livrarea de carburanti, echipamente si alte bunuri destinate a fi incorporate sau utilizate pe nave, cu exceptia navelor folosite pentru pescuit fluvial sau de coasta;

2. prestarile de servicii efectuate pentru nevoile directe ale navelor si/ sau pentru incarcatura acestora;

g) in cazul aeronavelor care presteaza transporturi internationale de persoane si/ sau de marfuri, urmatoarele operatiuni:

1. livrarile de carburanti, echipamente si alte bunuri destinate a fi incorporate sau utilizate pe aeronave;

2. prestarile de servicii efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor si/ sau pentru incarcatura acestora;"

Ca atare, operatiunile de livrari de combustibil si serviciile de intretinere si reparatii efectuate de SC "X" SRL la camioanele proprietatea firmei italiene care in nume propriu desfasoara ea insasi activitatea de transporturi internationale legate de importul sau exportul de marfuri, intocmeste CMR in numele sau si emite facturile de transport catre beneficiarii proprii, sunt operatiuni impozabile cu cota standard de taxa pe valoarea adaugata de 19% conform prevederilor art. 140 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care specifica:

"Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata."

Concluzionand, se retine ca in materie de taxa pe valoarea adaugata reglementarile legale aplicabile in speta nu trateaza distinct din punct de vedere fiscal pachete de servicii sau activitati, ci fiecare operatiune in parte este considerata separat si impozitata distinct si se cuprinde sau nu in sfera de

aplicare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv la operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere sau scutite fara drept de deducere, fapt avut in vedere atat de organele de inspectie fiscala, cat si de catre instantele de judecata in hotararile judecatoresti pronuntate anterior.

Astfel, **in sustinerea concluziilor din prezenta decizie de solutionare sunt si hotararile judecatoresti definitive si irevocabile pronuntate de instantele de judecata** in cauzele privind taxa pe valoarea adaugata pe perioada imediat anterioara, octombrie - decembrie 2003, si anume Sentintele nr. .../ CA/ 2004 si nr. .../ CA/ 2004 a Tribunalului ... prin care au fost respinse actiunile promovate de reclamanta SC "X" SRL impotriva proceselor verbale de control nr. .../ 26.04.2004 si nr. .../ 06.05.2004, mentinute prin Decizia nr. .../ CA/ 2005 si Decizia nr. .../ 2005 - RCA ale Curtii de Apel ..., in pronuntarea careia instanta de apel a retinut ca:

"Cu toate incercarile laudabile ale recurenteii de a convinge ca, aprovizionarea cu combustibil a capetelor de tractor, proprietatea firmei italiene, pe teritoriul Romaniei pentru efectuarea de transporturi internationale in nume propriu de catre firma italiana, nu este o livrare de motorina, ci face parte dintr-un pachet de servicii, sustinerile sale nu pot fi retinute cata vreme asa cum ea insasi recunoaste Legea nr. 345/ 2002 nu trateaza distinct, din punct de vedere fiscal, activitati complexe sau pachete de servicii."

De precizat ca, inspectiile fiscale partiale efectuate la SC "X" SRL si finalizate cu deciziile de impunere in prezent contestate, au fost intrerupte in perioada 17.06.2004 - 30.03.2006 pana la solutionarea in instanta a actelor de control mentionate mai sus, incheiate pe perioade anterioare octombrie - noiembrie 2003 si decembrie 2003, dupa cum este consemnat in rapoartele de inspectie fiscala contestate - la Cap.III lit.C "Referitor la solutionarea actelor de control atacate in instanta" si Cap.IV "Alte constatari" - tocmai la solicitarea contestatoarei, fapt pe care aceasta nu il mai precizeaza in contestatiile depuse.

Prin urmare, contestatoarea ataca si de aceasta data masurile dispuse de organele de inspectie fiscala privind impozitarea operatiunilor de alimentare cu combustibil si serviciile de intretinere si reparatii a mijloacelor de transport international puse la dispozitia sa de X SRL din Italia cu cota standard de taxa pe valoarea adaugata, speta in care instantele judecatoresti au decis anterior ca: **"[...] urmeaza a se retine ca recurenta a prestat, potrivit contractului nr. 1/ 2002, trei activitati distincte si anume: punere la dispozitie de personal [...], reparatii la mijloacele de transport ale beneficiarului strain; si livrare de bunuri, respectiv de combustibil pe teritoriul Romaniei, partenerului strain, prin alimentarea mijloacelor de transport proprietatea sa cu combustibil.**

[...] activitatea recurentei, persoana juridica romana se supune reglementarilor fiscale romane, astfel ca, avea obligatia ca pentru livrarea de bunuri efectuata firmei italiene sa aplice cota de 19% TVA si sa colecteze aceasta taxa la combustibilul cuprins in facturile externe."

Referitor la afirmatiile aduse de societate prin contestatiile depuse, precizam ca acestea nu sunt relevante si nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiilor, din urmatoarele motive:

- organele de inspectie fiscala pot reconsidera tranzactiile efectuate pentru a reflecta realitatea acestora in vederea stabilirii taxei pe valoarea adaugata aferente, fiind aplicabile prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevad ca:

"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

contrar argumentului ca modul de desfasurare a activitatilor conexe, facturarea contravalorii acestora, intocmirea documentelor de transport (CMR) de catre firma italiana, etc., reprezinta vointa partilor contractuale conform contractului nr. .../ 24.01.2002 si actelor aditionale la acesta;

- actele aditionale existente in copii la dosarul cauzei, respectiv 3 acte aditionale (fara numar/ fara data) la contractul nr. .../ 24.01.2002 incheiat intre SC "X" SRL si X SRL Italia, cuprind modificari de tarif pentru serviciile prestate incepand cu anumite date sau acordarea de sconturi pentru un anumit volum de transport si nu "modifica obiectul si obligatiile contractuale" astfel cum eronat sustine contestatoarea, ele fiind luate in considerare de catre organele de inspectie fiscala;

- valoarea tarifului pe perioade de timp si modificarea componentelor tarifului este consemnata ca atare in cuprinsul rapoartelor de inspectie fiscala, inclusiv faptul ca incepand cu data de 01.01.2005 tariful nu mai include combustibilul si societatea nu mai efectueaza aprovizionari cu motorina pentru alimentarea capurilor de tractor, fiind de fapt in sustinerea constatarilor organelor de inspectie fiscala, de altfel justificarea tarifului a fost pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre petenta, la solicitarea acestora;

- documentele justificative intocmite de societate la achizitionarea, predarea in gestiunea soferilor si consumul combustibilului (note de receptie,

fisa postului pentru soferi, bonuri de consum, etc.) si calculatia costului serviciilor prestate sunt documente de evidenta primara, comune tuturor societatilor indiferent daca sunt sau nu platitori de taxa pe valoarea adaugata, iar "modul de organizare a contabilitatii de gestiune este la latitudinea fiecarei unitati patrimoniale, in functie de specificul activitatii si necesitatile proprii ale acesteia.", in conformitate cu dispozitiile art. 105 din Regulamentul privind aplicarea Legii contabilitatii, aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 704/ 1993, mentinute in prezent prin pct. 3.2 din Anaxa la Reglementarile contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.752/ 2005;

- "Situatiile privind cheltuielile cu intretinerea si reparatia camioanelor" - Anexele nr. 2 la rapoartele de inspectie fiscala - au fost intocmite si prezentate de societate, fiind verificate de organele de control prin sondaj, si cuprind lunar cumparari de diverse materiale si lucrari de reparatii executate de terti, iar cheltuielile privind cumparari de natura celor mentionate in contestatie (centuri de siguranta, chingi, cherestea, diagrame tahometru, folie polietilena, etc.) fiind destinate utilizarii pentru aceleasi operatiuni de transport international efectuate de societatea italiana, potrivit prevederilor legale in materie urmeaza acelasi regim din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata cu cel al cheltuielilor de intretinere aratat in cuprinsul prezentei decizii. De altfel, **numai activitatea de punere la dispozitie de personal este nominalizata expres ca prestare de servicii neimpozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**, locul prestarii fiind considerat in strainatate, **in conformitate cu art. 133 alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.**

De retinut este faptul ca, societatea nu contesta "incadrarea juridica/ fiscala facuta de organul de control" activitatii de intretinere si reparatii, asa cum precizeaza la pag.12 din contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 31.05.2006, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ... sub nr. .../ 07.07.2006, iar celelalte afirmatii facute in cuprinsul contestatiilor depuse sunt afirmatii pur teoretice reluate de mai multe ori, cuprinzand prezentarea repetata a documentelor justificative de evidenta primara si descrieri in detaliu ale situatiei, retinute si avute in vedere si de catre organele de inspectie fiscala si la care nu este necesar sa raspundem prin incadrare pe texte legale.

In concluzie, operatiunile de alimentare cu combustibil si lucrarile de intretinere, conservare si reparatii ale mijloacelor de transport proprietatea firmei "mama" din Italia, realizate de contestatoare pe teritoriul Romaniei, sunt operatiuni taxabile cu cota standard de 19% TVA, fiecare operatiune in parte fiind considerata distinct din punct de vedere fiscal si nu ca pachet de "prestari

servicii complexe", cum de altfel au stabilit si instantele de judecata prin Sentintele nr. .../ 24.11.2004 si nr. .../ 09.12.2004 ale Tribunalului ... si Deciziile nr. .../ CA/ 2005 - R din 2 iunie 2005 si nr. .../ 2005 - RCA din 6 octombrie 2005 ale Curtii de Apel ..., definitive si irevocabile, si cum sunt in prezent reglementarile fiscale in materie de taxa pe valoarea adaugata armonizate cu legislatia fiscala a Uniunii Europene si cu acordurile fiscale internationale la care Romania este parte, aplicabile dupa data aderarii si care transpun Directiva a 6-a - Directiva 77/ 388/ CE - sistemul comun privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe cale de consecinta, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal nu au admis la rambursare taxa pe valoarea adaugata solicitata de SC "X" SRL, prin Deciziile de impunere nr. .../ 31.05.2006 si nr. .../ 31.05.2006 stabilind ca:

- pe perioada ianuarie - mai 2004 datoreaza **taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei** (... lei TVA solicitata la rambursare - ... lei TVA stabilita suplimentar) si majorari de intarziere si dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei;

- pe perioada iunie 2004 - februarie 2006 are dreptul la **rambursarea doar a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei** (... lei TVA solicitata la rambursare - ... lei TVA stabilita suplimentar) si are de plata majorari de intarziere si dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

B. Obligatii fiscale accesorii

Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte daca contestatoarea are de plata obligatiile fiscale accesorii in suma totala de ... lei stabilite de organele de inspectie fiscala in sarcina sa pentru neplata la scadenta a taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit constatarilor inscrise in rapoartele de inspectie fiscala atacate si situatiile privind calculul diferentelor de taxa pe valoarea adaugata si a accesoriilor cuprinse in Anexele nr. 3, 4 si 5, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea pe perioada verificata a situatiei taxei pe valoarea adaugata, rezultand ca societatea a avut de plata taxa pe valoarea adaugata pe unele luni din perioada verificata.

In drept, la art. 115 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2006 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza ca:

"Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere."

Referitor la **majorarile de intarziere si dobanzile in suma totala de ... lei** aferente taxei pe valoarea adaugata, precizam ca acestea raman de plata in sarcina contestatoarei, fiind calculate in baza prevederilor legale de mai sus coroborate cu cele ale Hotararilor Guvernului nr. 1.513/ 2002, nr. 67/ 2004, nr. 784/ 2005 si ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorarilor de intarziere si dobanzilor datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare.

In acest sens, sunt aplicabile prevederile art. 116(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care mentioneaza:

"Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitatea de intarziere in suma totala de ... lei** aferente taxei pe valoarea adaugata, sunt datorate de la data scadentei pana la 15.07.2005 in conformitate cu prevederile art. 121(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003, republicata, unde se specifica:

"Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/ sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.",

si pe perioada 15.07 - 31.12.2005 potrivit art. 120 din Legea nr. 210/ 2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/ 2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/ 2005 care modifica penalitatile de intarziere la 0,6% pe luna.

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 180(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestatiilor formulate de SC "X" SRL din ..., ca neintemeiate.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

DIRECTOR EXECUTIV,

4ex./