



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

## **AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud  
Biroul de solutionare a contestatiilor

Dosar nr. 35/2005.

### **DECIZIA NR. 51/21.11.2005**

privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. X S.R.L. ,  
inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 2629/07.02.2005.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata de Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud in legatura cu contestatia depusa de S.C. X S.R.L. , reprezentata prin dl. S.I. in calitate de administrator.

Contestatia a fost formulata , printre altele , si impotriva masurilor dispuse prin Deciziile de impunere nr. 4721/15.12.2004 (filele nr. 114-115) incheiate de organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud , acte prin care s-au stabilit in sarcina petentei urmatoarele obligatii fiscale suplimentare:  $s_1$  RON reprezentand impozit pe profit ,  $s_2$  RON dobanzi aferente impozitului pe profit ,  $s_3$  RON penalitati de intarziere la impozitul pe profit ,  $s_4$  RON reprezentand taxa pe valoarea adaugata ,  $s_5$  RON dobanzi aferente T.V.A. si  $s_6$  RON penalitati la T.V.A..

Precizam ca asa cum rezulta din actele depuse la dosar petenta intelege sa conteste suma totala de  $s_t$  RON reprezentand: impozit pe profit stabilit suplimentar ( $s_1$  RON) , dobanzi la impozitul pe profit ( $s_7$  RON) , penalitati de intarziere la impozitul pe profit ( $s_3$  RON) , taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ( $s_8$  RON) , dobanzi aferente T.V.A. ( $s_5$  RON) si penalitati la T.V.A. ( $s_6$  RON).

Constatam ca in speta , sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 , 177 si 179 alin. 1 lit. a). din Codul de procedura fiscala - republicat - , aprobat prin Legea nr. 174/2004, si , pe cale de consecinta , Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investit sa solutioneze contestatia.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

**Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:**

**I. Prin deciziile de impunere nr. 4721 din 15.12.2004 (filele nr. 114-115) , incheiate de catre organele competente ale Activitatii Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud , s-au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L. obligatiile fiscale suplimentare aratate mai sus , impreuna cu accesoriile aferente acestora.**

Astfel , **impozitul pe profit stabilit suplimentar** a rezultat din majorarea bazei de impunere cu sume apreciate de catre organele de control ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal sau cu sume care , desi inregistrate in

contabilitate , nu au fost avute in vedere de catre petenta ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil.

In concret , in ceea ce priveste impozitul pe profit , urmare verificarilor efectuate , organele de inspectie fiscala au constata ca:

a). prin procesul verbal de control precedent a fost stabilit in sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar de  $s_9$  RON care a fost inregistrat in evidenta contabila dar care nu a fost luat in calcul ca si cheltuiala nedeductibila fiscal la stabilirea profitului impozabil incalcandu-se astfel prevederile art. 21 alin. (4) lit. a). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In aceste conditii organele de control au majorat baza de impozitare a impozitului pe profit cu suma de  $s_9$  RON.

b). prin nota contabila nr. 8/30.06.2004 (fila nr. 707) marfurile aflate in stoc la acea data , inregistrate in cont. 371.02 si avand o valoare de  $s_{10}$  lei au fost scazute din gestiune fara a fi intocmite documente de vanzare a acestora. Potrivit celor retinute de organele de control aceasta a avut ca rezultat majorarea cheltuielilor cu suma de  $s_{11}$  RON fara a fi inregistrate concomitent si venituri in evidenta contabila. Din cuprinsul notei explicative date de catre administratorul petentei in vederea lamuririi acestui aspect rezulta ca marfurile scazute din gestiune au fost donate unor persoane nevoiase din comuna Sintereag incepand cu 21.12.2003 fapt consemnat intr-un proces verbal incheiat la aceeasi data.

Fata de cele sus aratate organele de control au apreciat ca fiind nejustificata operatiunea de scadere din contabilitate a marfurilor respective , intrucat procesul verbal incheiat la data de 21.12.2003 nu contine suficiente date despre persoanele care au beneficiat de ajutoarele materiale in bunuri. In plus , s-a constatat ca operatiunea nu a fost inregistrata in contabilitate la data incheierii procesului verbal (21.12.2003) ci doar in cursul lunii iunie 2004 cand ea a fost operata ca o descarcare obisnuita de marfuri , fara a se avea in vedere ca la acea data operatiunea efectuata in contabilitatea petentei , prin care s-au grevat cheltuielile de circulatie , nu avea corespondent in venituri (asa cum rezulta din nota contabila – fila nr. 707).

Petenta , prin adresa nr. 4600/07.12.2004 (fila nr. 11) a prezentat , in sustinerea deductibilitatii , un alt tabel (fila nr. 8) cuprinzand 45 persoane care au beneficiat de aceste donatii insa organele de control au apreciat ca datele cuprinse in acest tabel nu sunt suficiente pentru a se putea identifica cele 45 persoane (lipseste datele privind seria si numarul actului de identitate , adresa si codul numeric personal). De asemenea organele de inspectie fiscala au avut suspiciuni cu privire la realitatea operatiunii , dat fiind intocmirea ulterioara a acestui tabel , suspiciuni motivate si de intarzierea cu care el le-a fost prezentat pentru justificarea operatiunii de catre petenta.

In temeiul celor sus aratate organele de control au calificat suma de  $s_{11}$  RON ca si cheltuiala nedeductibila la stabilirea profitului impozabil.

c). printr-un act de control precedent , incheiat de catre alte organe de control , au fost stabilite in sarcina S.C. X S.R.L. dobanzi , penalitati de intarziere si amenzi in suma totala de  $s_{12}$  RON. Aceasta suma s-a operat in evidenta contabila a societatii in contul 658 insa ea nu a fost luata in considerare de catre societate ca si cheltuiala nedeductibila la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2004. Fata de acest

aspect organele de control au apreciat ca au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. b). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si au procedat la majorarea bazei de impunere a impozitului pe profit cu suma de  $s_{12}$  RON.

d). s-au acordat avansuri in suma de  $s_{13}$  RON pentru deplasare in strainatate unui numar de doi soferi (I.D. si L.D.) desi cele doua persoane nu au fost incadrate cu carte de munca la societate in acea perioada ci doar mai tarziu , respectiv incepand cu luna septembrie 2004. Prin nota explicativa data organelor de control de catre administratorul societatii (filele nr. 29-31) se arata ca aceste avansuri nu reprezinta integral indemnizatii de deplasare ci cuprind si cheltuieli cu taxa de drum si alimentarea cu carburanti a mijloacelor de transport , cheltuieli care au la baza documente justificative.

Fata de aceste constatari organele de control au apreciat ca fiind incalcate dispozitiile art. 21 alin. (3) lit. b). din Legea nr. 571/2003 si , pe cale de consecinta , au determinat cuantumul indemnizatiei de deplasare acordata de societate celor doua persoane , in perioada respectiva , stabilind astfel ca nedeductibila din punct de vedere fiscal suma de  $s_{14}$  RON.

e). in data de 03.05.2004 s-au achizitionat diverse bunuri de la S.C. METRO S.A. Cluj , cu factura nr. 579116 in valoare totala de  $s_{15}$  RON din care  $s_{16}$  RON reprezinta taxa pe valoarea adaugata. Desi beneficiarul bunurilor achizitionate este persoana fizica S.G. societatea a inregistrat in evidenta ei contabila ca deductibila din punct de vedere fiscal cheltuiala cu aceste bunuri in suma de  $s_{17}$  RON. In aceeaasi maniera a fost inregistrata in evidenta contabila a S.C. X S.R.L. si factura nr. 7926352/27.08.2004 emisa de S.C. UNIVERSAL AMBIENT S.R.L. Bistrita catre S.C. Y S.R.L. . Valoarea totala facturata a fost de  $s_{18}$  RON din care  $s_{19}$  RON reprezinta taxa pe valoarea adaugata iar restul de  $s_{20}$  RON) fiind inregistrati in evidenta contabila a S.C. X S.R.L. cu titlu de cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

Fata de aceste constatari organele de control au luat nota explicativa administratorului societatii (nota nr. 429/26.11.2004 – filele nr. 29-31). Prin nota explicativa amintita administratorul S.C. X S.R.L. recunoaste ca aceste facturi au fost eronat inregistrate in evidenta contabila a societatii.

Tinand seama de cele de mai sus organele de control au cuprins suma de  $s_{21}$  RON ( $s_{17} + s_{20}$ ) ca si cheltuiala nedeductibila fiscal la stabilirea profitului impozabil in temeiul art. 21 alin. (4) lit. f). din Legea nr. 571/2003.

f). in luna aprilie 2004 a fost inregistrat in contabilitatea petentei procesul verbal de control incheiat la data de 22.07.2003 de catre organele Directiei Regionale Vamale Cluj (filele nr. 51-54) , act prin care s-au stabilit in sarcina S.C. X S.R.L. drepturi de import in suma totala de  $s_{22}$  RON din care suma de  $s_{23}$  RON reprezinta taxa pe valoarea adaugata iar restul de  $s_{24}$  RON reprezinta taxe vamale , comision vamal si accize si a fost cuprinsa de societate pe cheltuieli deductibile (cont 635 in corespondenta cu cont 446).

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de  $s_{24}$  RON) intrucat mijlocul de transport nu este proprietatea societatii verificate. Au fost invocate prevederile art. 139 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

**Urmare constarilor de mai sus s-a stabilit in sarcina S.C. X S.R.L. un impozit pe profit suplimentar in suma de  $s_1$  RON) rezultat in urma majorarii bazei de impunere cu suma de  $s_{25}$  lei.**

**Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar s-au stabilit dobanzi in cuantum de  $s_7$  RON si penalitati de  $s_3$  RON.**

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata organele de control au constatat ca:

- activitatea desfasurata de petenta in perioada noiembrie 2002 – aprilie 2003 si respectiv noiembrie 2003 – septembrie 2004 se incadreaza in prevederile art. 51 alin. (1) si (2) din H.G. nr. 598/2002 , a art. 161 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 si a pct. 68 alin. (1) – (4) din H.G. nr. 44/2004 , aceasta fiind in concret o activitate de intermediere in turism deoarece agentul economic actioneaza in nume propriu in folosul turistului si utilizeaza pentru realizarea pachetului de servicii turistice sau a unor componente ale acestuia , bunuri si servicii achizitionate de la alte persoane impozabile autorizate sa execute transport international de persoane.

In aceste conditii , organul de control a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adaugata aferenta activitatii desfasurate in perioada precizata de catre S.C. X S.R.L. avand ca baza de impozitare beneficiul realizat de agentia de turism care a fost stabilit ca fiind egal cu diferenta dintre pretul de vanzare solicitat de agentie si costul real al pachetului de servicii turistice sau a unor componente ale acestuia. Astfel , s-a calculat o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentara in cuantum de  $s_{26}$  RON obtinuta prin aplicarea procedurii sutei marite asupra bazei de impozitare. Calculul detaliat se regaseste in cuprinsul anexelor 1 si 2 la procesul verbal incheiat la data de 24.11.2004 (filele nr. 135-139). Se impune mentiunea ca toate constarile inscrise in procesul verbal din 24.11.2004 au fost preluate si in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei nr. 4721/15.12.2004 privind taxa pe valoarea adaugata insa intr-o forma mai concisa , detaliile regasindu-se in procesul verbal anterior mentionat.

- petenta a descarcat din gestiune marfurile in valoare de 227.867.347 lei , fapt reflectat in contabilitatea societatii prin Nota contabila nr. 8/30.06.2004 (fila nr. 707), fara a se fi obtinut venituri din aceasta operatiune. Pentru aceasta organul de control a procedat la stabilirea suplimentara in sarcina S.C. X S.R.L. a unei taxe pe valoarea adaugata colectata , determinata prin aplicarea asupra bazei de impozitare ( $s_{10}$  RON) a cotei de 19% , apreciindu-se ca in acest caz a fost vorba despre o livrare de bunuri , intemeindu-si masura pe dispozitiile art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

In conditiile date s-a stabilit ca societatea datoreaza o taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei operatiuni in cuantum de  $s_{27}$  RON.

- societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in cuantum de  $s_{28}$  RON cuprinsa in facturile nr. 579116/03.05.2004 , 4659103/04.05.2004 si respectiv 7926352/27.08.2004 intrucat la rubrica beneficiar a acestora nu este trecuta S.C. X S.R.L. ci alte persoane. In consecinta , s-a stabilit suplimentar in sarcina petentei o taxa pe valoarea adaugata dedusa nelegal in cuantum de  $s_{28}$  RON.

- in luna iunie 2004 s-au inregistrat in evidenta societatii doua facturi fiscale fara taxa pe valoarea adaugata emise de catre S.C. ROMBAT S.A. Bistrita ,

reprezentand chirie , pentru care societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de  $s_{29}$  RON , incalcan-du-se astfel prevederile art. 145 alin. (8) lit. a). din Legea nr. 571/2003.

- in luna aprilie 2004 a fost inregistrat in contabilitatea petentei procesul verbal de control incheiat la data de 22.07.2003 de catre organele Directiei Regionale Vamale Cluj , act prin care s-au stabilit in sarcina S.C. X S.R.L. drepturi de import in suma totala de  $s_{22}$  RON din care suma de  $s_{23}$  RON reprezinta taxa pe valoarea adaugata iar restul de  $s_{24}$  RON reprezinta taxe vamale , comision vamal si accize. In raport cu cele anterior aratate organele de control au apreciat ca petenta a inregistrat eronat aceasta taxa pe valoarea adaugata ca fiind deductibila din punct de vedere fiscal , atat timp cat bunul pentru care s-au achitat aceste obligatii vamale nu este proprietatea societatii nici pana la data controlului. Astfel s-a stabilit in sarcina petentei suplimentar o taxa pe valoarea adaugata deductibila in cuantum de  $s_{23}$  RON.

- cu facturile nr. 5659520/08.04.2004 , 792227/02.07.2004 , 964645/07.08.2004 si 941429/31.07.2004 au fost achizitionate pe numele societatii alimente , cosmetice , lenjerie intima , articole de uz casnic , care nu au legatura cu obiectul de activitate al petentei , drept pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adugata in cuantum de  $s_{30}$  RON.

- taxa pe valoarea adaugata in suma de  $s_{31}$  RON este aferent unor achizitii de mobilier , obiecte sanitare , materiale de constructii , mocheta , perdele , usa termopan care , potrivit declaratiei administratorului societatii , s-au folosit la amenajarea sediului social. Intrucat petenta nu a putut proba ca sediul social este proprietatea firmei prezentandu-se doar un contract de comodat neautentificat , organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a acestui impozit indirect.

**In concluzie , s-a stabilit in sarcina petentei o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma totala de  $s_4$  RON.**

**Pentru neplata la termen a acestei sume s-au stabilit dobanzi in cuantum de  $s_5$  RON si penalitati de  $s_6$  RON.**

Calculul detaliat al acestora se regaseste in cuprinsul Anexelor nr. 2.2 si respectiv 2.3 la raportul de inspectie fiscala (filele nr. 56-58).

**II. Impotriva deciziilor de impunere nr. 4721/15.12.2004 referitoare la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata petenta a formulat si depus contestatia inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 300/26.01.2005 (fila nr. 101).**

Contestatia a fost transmisa si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 2629/07.02.2005 (fila nr. 107).

Asa cum rezulta din actele depuse la dosar , deducem ca petenta intelege sa conteste suma totala de  $s_t$  RON reprezentand: impozit pe profit stabilit suplimentar ( $s_1$  RON) , dobanzi la impozitul pe profit ( $s_7$  RON) , penalitati de intarziere la impozitul pe profit ( $s_3$  RON) , taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar ( $s_8$  RON) , dobanzi aferente T.V.A. ( $s_5$  RON) si penalitati la T.V.A. ( $s_6$  RON).

In motivarea cererii sale contestatoarea sustine urmatoarele:

- la calculul impozitului pe profit organul de control a considerat anumite cheltuieli nedeductibile datorita interpretarii eronate a legislatiei , deoarece tabelul prezentat care cuprinde numele persoanelor , semnatura acestora si valoarea bunurilor primite este in concordanta cu prevederile Legii nr. 32/1994 republicata. Faptul invocat de catre organul de control ca nu exista date suficiente (seria si numarul actului de identitate , codul numeric personal) pentru a putea fi identificate persoanele, nu poate fi considerat concludent deoarece nu invoca o reglementare legala care sa precizeze asa ceva in legatura cu sponsorizarea. In legatura cu faptul ca donatia a fost realizata la data de 30.06.2004 si nu la data la care a fost intocmit procesul verbal care reflecta aceasta operatiune (21.12.2003) petenta invoca dispozitiile O.M.F.P. nr. 306/2002 conform carora corectarea erorilor aferente perioadelor anterioare poate fi efectuata pe seama perioadei curente. Concluzionand , petenta sustine ca acea suma nu poate fi considerata cheltuiala nedeductibila;

- datoria vamala stabilita de catre organele vamale prin procesul verbal nr. 11621/S/3441/15.05.2003 (filele nr. 51-54) nu poate fi considerata amenda sau penalitate pentru a putea fi incadrata la cheltuieli nedeductibile. Bunul respectiv , pentru care s-au stabilit drepturi de import , fiind inchiriat da dreptul chirasului sa inregistreze pe cheltuieli deductibile costurile legate de acesta;

- in ceea ce priveste cheltuielile legate de deplasarea in strainatate in scopul realizarii de venituri , pentru acei doi soferi , ele se incadreaza in prevederile Codului Fiscal;

- stabilirea sumei de  $s_{26}$  RON suplimentar la T.V.A. colectat este icorecta deoarece organele de control au interpretat gresit legislatia , incadrand la fel de gresit activitatea efectuata de societate in categoria celor de intermediere in turism. Prevederile legale se afla in aceeasi baza legala , mentionata de organele de control , dar la alte alineate de la articolul mentionat. Petenta citeaza din prevederile H.G. nr. 598/2002 art. 28 alineatul (4) si din O.M.F.P. nr. 1846/2003 alin. (4) considerand ca in continutul acestora se incadreaza activitatea desfasurata. Totodata , petenta ridica semne de intrebare asupra faptului ca desi taxa pe valoarea adaugata suplimentara a fost dedusa din veniturile impozabile inregistrate in contabilitate si care au stat la baza calcularii impozitului pe profit organele de control nu au recalculat profitul impozabil prin scaderea din veniturile impozabile a sumei de  $s_{26}$  RON;

- suma de  $s_{32}$  RON stabilita de catre organele vamale nu poate fi considerata taxa pe valoarea adaugata nedeductibila deoarece aceasta reprezinta impozitul indirect achitat autoritatii vamale in baza unui act constatator si , prin urmare , ea nu poate fi considerata o taxa pe valoarea adaugata suplimentara deoarece nu a fost stabilita initial o alta taxa pe valoarea adaugata;

- taxa pe valoarea adaugata stabilita pentru cheltuielile cu sponsorizarea nu este corect stabilita;

- dobanzile calculate in suma de  $s_{33}$  RON si penalitatile in suma de  $s_{34}$  RON calculate pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar si pentru taxa pe valoarea adugata colectata suplimentar nu se datoreaza fiind incorect calculate dupa cum s-a prezentat.

**Concluzionand , petenta solicita analizarea situatiei prezentate si revenirea asupra actelor administrative fiscale contestate.**

Prin scrisorile nr. 2629/30.03.2005 , 2629/09.05.2005 si 2629/18.07.2005 s-a solicitat petentei completarea documentatiei aflata la dosarului cauzei , cele transmise regasindu-se la filele nr. 128-156 si respectiv nr. 161-708.

### **III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si actele normative in materie se retin urmatoarele:**

#### **A). Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar si contestat de petenta:**

Actele normative care reglementau in perioada verificata acest impozit erau Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si respectiv H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Asa cum s-a aratat in preambul , petenta contesta la acest capitol suma totala de s<sub>35</sub> RON reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar (s<sub>1</sub> RON) , dobanzi la impozitul pe profit (s<sub>7</sub> RON) , penalitati de intarziere la impozitul pe profit (s<sub>3</sub> RON).

Reamintim faptul ca **impozitul pe profit stabilit suplimentar** a rezultat din majorarea bazei de impunere cu sume apreciate de catre organele de control ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal sau cu sume care , desi inregistrate in contabilitate , nu au fost avute in vedere de catre petenta la determinarea profitului impozabil.

Pentru acest motiv , in continuare , urmeaza ca prin prisma legislatiei in domeniu si tinand seama de cele invocate de petenta sa se analizeze daca baza de impunere a fost legal influentata cu aceste sume si implicit impozitul pe profit stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L. .

Astfel , in ceea ce priveste faptul ca prin procesul verbal precedent a fost stabilit in sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar de s<sub>9</sub> RON care a fost inregistrat in evidenta contabila dar care nu a fost luat in calcul ca si cheltuiala nedeductibila fiscal la stabilirea profitului impozabil , precizam ca in conformitate cu dispozitiile art. 21 alin. (4) lit. a). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

*“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*a). cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat , inclusiv cele reprezentand diferente din anii precedenti sau din anul curent , precum si impozitele pe profit sau pe venit platite in strainatate. Sunt nedeductibile si cheltuielile cu impozitele neretinate la sursa in numele persoanelor fizice si juridice nerezidente , pentru veniturile realizate in Romania;”.*

Fata de dispozitia legala anterior citata este limpede ca indiferent din ce an provine impozitul pe profit datorat ori diferentele din anii precedenti sau din anul curent , aceste obligatii constituie cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Pe de alta parte , conform art. 19 alin. (1) din Codul Fiscal *“Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri , dintr-un an fiscal , din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.”.*

Prin urmare , in mod nelegal petenta nu a tinut cont la determinarea profitului impozabil de diferentele de plata stabilite suplimentar in sarcina sa prin actul de control precedent , diferente care reprezentau cheltuieli nedeductibile si ele trebuiau

adaugate la baza de impozitare. De altfel , in contestatia formulata , S.C. X S.R.L. nu motiveaza in nici un fel acest aspect.

Cu privire la faptul ca prin nota contabila nr. 8/30.06.2004 marfurile aflate in stoc la acea data la magazinul ABC in valoare de s<sub>10</sub> RON , inregistrate in evidenta contabila in cont. 371.02 au fost scazute din gestiune fara a fi intocmite documente de vanzare a acestora , mentionam ca argumentele aduse de catre petenta in probarea si demonstrarea operatiunii de donatie , sustinuta a fi efectuata , sunt insuficiente. Conform art. 813 din Codul civil “Toate donatiunile se fac prin act autentic.”. Constatam ca , desi operatiunea de impartire a bunurilor catre populatia nevoiasa a fost apreciata ca donatie , nu s-au prezentat documente autentice care sa probeze asemenea acte de caritate. Pe de alta parte , in motivatia sa petenta face referire si la sponsorizare si mecenat invocand dispozitiile regasite in Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea si intelegand ca operatiunea pe care a efectuat-o s-ar incadra si in prevederile acestui act normativ. Analizandu-se dispozitiile Legii 32/1994 rezulta indubitabil ca operatiunea efectuata de catre S.C. X S.R.L. nu face parte nici din categoria celor de sponsorizare si nici din a celor de mecenat. Conditiiile stricte ce definesc aceste operatiuni , actele care in mod obligatoriu trebuie intocmite precum si forma acestora (contract scris ..... in caz de sponsorizare si act autentic in caz de mecenat) conduc cu certitudine la concluzia ca S.C. X S.R.L. chiar daca a derulat asemenea operatiuni (acordarea cu titlu gratuit de bunuri unor persoane fizice) acestea nu au fost efectuate si justificate in conditiile impuse de normele legale si , prin urmare , in mod legal organele de control au apreciat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu marfurile scoase din gestiune in maniera descrisa anterior. In alta ordine de idei , in conformitate cu prevederile ultimului alineat al punctului 2.2 din Reglementarile aprobate prin O.M.F. nr. 306/2002 , persoanele care raspund de organizarea si conducerea contabilitatii trebuie sa asigure , printre altele , si conducerea corecta si la zi a contabilitatii , obligatie care in cazul acestei operatiuni nu a fost respectata (operatiunea a fost consemnata in documente la data de 21.12.2003 , fiind inregistrata in contabilitate numai in iunie 2004).

De altfel , din punct de vedere fiscal , asemenea sponsorizari sau donatii , asa cum in mod alternativ isi argumenteaza petenta operatiunea , nu pot fi acceptate , indiferent daca analizam operatiunea la data pretinsa a fi efectuata (21.12.2003) sau la data inregistrarii ei in contabilitate (iunie 2004).

In ipoteza in care operatiunea s-a efectuat in decembrie 2003 , sunt aplicabile prevederile art. 9 alin. (6) lit. a). din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit. Conform acestei norme sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile de sponsorizare si/sau mecenat , efetuate potrivit legii , in limita de 5% aplicata asupra bazei de calcul determinata in modalitatea prevazuta de dispozitia antecitata. Prin urmare astfel de cheltuieli sunt deductibile in limita de 5% dar numai in conditiile in care au fost efectuate potrivit legii , adica daca aceste operatiuni s-au derulat cu respectarea Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea. In raport cu modul concret de efectuare rezulta in mod indubitabil ca aceasta operatiune s-a facut cu nesocotirea prevederilor art. 1 si 4 din Legea nr. 32/1994 si in consecinta astfel de cheltuieli nu pot fi admise ca deductibile la determinarea profitului impozabil.



In ipoteza in care operatiunea este analizata in raport cu data inregistrarii ei in contabilitate , in conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. p). din Codul fiscal astfel de cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

In ceea ce priveste faptul ca suma de s<sub>12</sub> RON reprezentand dobanzi , penalitati de intarziere si amenzi stabilite in sarcina S.C. X S.R.L. printr-un act de verificare precedent , incheiat de catre alte organe de control , a fost operata in evidenta contabila a societatii in contul 658 insa ea nu a fost luata in considerare de catre societate ca si cheltuiala nedeductibila la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2004 , precizam ca in conformitate cu dispozitiile art. 21 alin. (4) lit. b). din Codul Fiscal:

*“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*b). amenzile , confiscarile , majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere datorate catre autoritatile romane , potrivit prevederilor legale.”.*

Potrivit art. 19 alin. (1) din Codul Fiscal *“Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri , dintr-un an fiscal , din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.”.*

Prin urmare , este indubitabil ca neluandu-se in calcul la determinarea profitului impozabil aceste sume , impozitul pe profit a fost diminuat. Din acest punct de vedere masurile luate de catre organele de control au fost temeinice si legale.

Indemnizatiile de deplasare in suma totala de s<sub>14</sub> RON acordate de societate celor doi soferi (I.D. si L.D.) , in conditiile in care acestia nu au avut nici un raport de munca cu societatea petenta in acea perioada, reprezinta o cheltuiala nedeductibila avand in vedere ca potrivit dispozitiilor art. 21 alin. (3) lit. b). din Legea nr. 571/2003 au deductibilitate limitata cheltuielile cu indemnizatia de deplasare acordata salariatilor. Cum deductibilitatea legala cu indemnizatia de deplasare se acorda numai pentru cheltuieli de aceasta natura avansate salariatilor este limpede ca asemenea indemnizatii , acordate unor persoane ce nu sunt salariatii , nu beneficiaza de deductibilitate. De altfel , desi contestat de petenta , acest aspect nu este motivat in nici un fel.

In ceea ce priveste taxele vamale , comisionul vamal precum si accizele in suma totala de s<sub>24</sub> RON , stabilite in sarcina petentei de catre organele vamale prin procesul verbal din data de 22.07.2003 , cuprinse de societate pe cheltuieli deductibile (cont 635 in corespondenta cu cont 446) facem urmatoarele precizari:

- asa cum rezulta din cuprinsul raportului de inspectie fiscala mijlocul de transport nu este proprietatea S.C. X S.R.L. lucru de altfel netagaduit de contestatoare;

- potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f). din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal :

*“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f). cheltuielile inregistrate in contabilitate , care nu au la baza un document justificativ , potrivit legii , prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune , dupa caz , potrivit normelor;”.*

Asa cum au constatat organele de control , mijlocul de transport pentru care petenta a fost obligata la plata drepturilor de import nu este proprietatea acesteia si

prin urmare S.C. X S.R.L. a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli privind drepturi de import asupra unui bun care nu a intrat in patrimoniul sau. Motivele petentei cum ca respectivele cheltuieli ar fi deductibile fiscal pentru ca mijlocul de transport este inchiriat de catre aceasta nu pot fi luate in considerare intrucat astfel de taxe , constand in drepturi de import , indiferent de modul de operare in evidenta , il vizeaza pe titularul operatiunii de import in patrimoniul caruia a fost inregistrat mijlocul de transport care , in cazul de fata, nu era S.C. X S.R.L. .

Cele de mai sus sunt sustinute si prin faptul ca aceste drepturi vamale au fost stabilite in sarcina petentei cu titlu de sanctiune pentru nerespectarea reglementarilor vamale referitoare la admiterea temporara si nu pentru importul de bunuri.

***In concluzie , tinand seama de cele sus aratate , rezulta ca baza de impozitare a fost corect majorata iar impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit de catre organele de control in sarcina petentei in mod temeinic si legal iar , pe cale de consecinta , si accesoriile aferente , drept pentru care , pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a fi respinsa.***

**B). Cu privire la taxa pe valoarea adaugata contestata de petenta:**

Potrivit cererii depuse rezulta ca petenta contesta o taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in cuantum de  $s_8$  RON , dobanzi aferente T.V.A. de  $s_5$  RON si penalitati la T.V.A. in suma de  $s_6$  RON.

Asa cum se poate observa , prin decizia de impunere nr. 4721/15.12.2004 (fila nr. 154) s-a stabilit in sarcina petentei o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in cuantum total de  $s_4$  RON.

Cum petenta contesta mai mult decat i s-a stabilit prin actul atacat urmeaza ca pentru diferenta contestata in plus de  $s_{36}$  RON ( $s_8 - s_4$ ) cererea sa fie respinsa ca fiind fara obiect.

Din totalul taxei pe valoarea adaugata stabilita in sarcina S.C. X S.R.L. prin decizia de impunere atacata ( $s_4$  RON) mentionam ca suma de  $s_{26}$  RON reprezinta T.V.A. colectat suplimentar aferent activitatii desfasurate de petenta in intervalul noiembrie 2002 – aprilie 2003 si respectiv noiembrie 2003 – septembrie 2004. Intrucat in acest interval de timp regimul taxei pe valoarea adaugata a fost reglementat succesiv de mai multe acte normative se impune analiza separata a acestor operatiuni functie de legislatia in materie in vigoare la data efectuarii lor.

Astfel , privitor la activitatea desfasurata de petenta in perioada noiembrie 2002 – aprilie 2003 si respectiv noiembrie 2003 – decembrie 2003 precizam ca in acest interval de timp regimul taxei pe valoarea adaugata era reglementat de Legea nr. 345/2002 asa cum a fost aceasta modificata , completata si ulterior republicata (septembrie 2003) si Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 , aprobate prin H.G. nr. 598/2002.

Pentru perioada ianuarie 2004 – septembrie 2004 regimul taxei pe valoarea adaugata era reglementat de Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal , H.G. nr. 44/2004 de aprobare a normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal precum si de ordine ale ministrului finantelor publice (O.M.F.P. nr. 1846/2003).

**Pentru perioada noiembrie 2002 – aprilie 2003 si respectiv noiembrie 2003 – decembrie 2003 :**

Reglementand regimul de impozitare , art. 8 alin. (1) al Legii nr. 345/2002 clasifica , din punct de vedere al acestui regim , operatiunile impozabile astfel:

a). operatiuni taxabile , la care se aplica cota standard a taxei pe valoarea adaugata;

b). operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere asa cum sunt ele prevazute la art. 11 alin. (1) si art. 12 din lege;

c). operatiuni scutite fara drept de deducere prevazute la art. 9 din lege;

d). operatiuni de import scutite de taxa pe valoarea adaugata prevazute la art. 10 din lege.

Este important de precizat ca , potrivit art. 8 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 “operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt reglementate prin lege si nu se admite extinderea lor prin analogie”.

Scutirile cu drept de deducere la care face trimitere art. 8 alin. (1) lit. b). din lege sunt reglementate de art. 11 (Subsectiunea a 3-a “Scutiri pentru exportatori sau alte operatiuni similare si pentru transportul international”) care enumera precis si limitativ [art. 11 alin. (1) lit. a). - s).] operatiunile ce se incadreaza in regimul de scutire. Legat de speta concreta supusa solutionarii , aceasta urmeaza a fi analizata prin prisma prevederilor art. 11 alin. (1) lit. b). si r). din lege coroborate cu normele de aplicare a legii.

In conformitate cu dispozitiile art. 11 alin. (1) lit. b). si r). precum si cu cele ale art. 11 alin. (2) din Legea nr. 345/2002:

*“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:*

*a). .....*;

*b). transportul international de persoane in si din strainatate , precum si prestarile de servicii legate direct de acesta;*

*.....;*

*r). prestarile de servicii efectuate de intermediari care actioneaza in numele sau in contul altuia , atunci cand intervin in operatiunile prevazute in prezentul articol.*

*(2) Pentru operatiunile prevazute la alin. (1) lit. a). - c). , e). – g). , i). si r). justificarea regimului de scutire se realizeaza pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a prezentei legi”.*

Fata de textele legale anterior citate se poate concluziona ca transportul international de persoane in si din strainatate , prestarile de servicii legate direct de acesta , precum si prestarile de servicii efectuate de intermediari care actioneaza in numele sau in contul altuia , atunci cand intervin in operatiuni de transport international , sunt activitati scutite de taxa pe valoarea adaugata , justificarea acestui regim urmand a se realiza pe baza documentelor stabilite prin normele date in aplicarea Legii nr. 345/2002 , cu precizarea ca , asa cum prevede legea , asemenea operatiuni nu pot fi extinse prin analogie.

Avand in vedere ca atat din documentele aflate la dosar cat si din sustinerile petentei , regasite in contestatia formulata , rezulta ca in cazul concret , S.C. X S.R.L. nu a efectuat transporturi internationale de persoane , asemenea operatiuni fiind prestate de alte societati , urmeaza sa se analizeze daca , prin prisma tezei a doua a literei b). ori a prevederilor de la lit. r). ale art. 11 din Legea nr. 345/2002 , coroborate cu normele de aplicare , activitatea desfasurata de petenta se incadreaza in categoria operatiunilor care beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata.

In urma analizarii documentelor prezentate precum si a motivatiilor date de petenta in vederea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru activitatea desfasurata in perioada noiembrie 2002 – aprilie 2003 si respectiv noiembrie 2003 – decembrie 2003 , s-au constatat urmatoarele:

Potrivit documentelor de la dosarul cauzei , activitatea petentei , in perioada avuta in vedere de catre organele de inspectie fiscala la verificarea ce face obiectul contestatiei , a constat in aceea de a oferi clientilor interesati prestarea in nume propriu a unor servicii denumite generic “excursii” in pretul carora era inclus si transportul international in si din strainatate , transport care in realitate era efectiv realizat de catre alte firme decat S.C. X S.R.L. . In aceasta ordine de idei clientilor (calatorilor) care contractau aceste servicii cu S.C. X S.R.L. li se incasa contravaloarea lor , emitandu-li-se astfel chitante individuale pentru suma de bani platita (a se vedea exemplificativ filele nr. 161 , 166 , 169 , 172 , 177 , 182 , 185, 188 , 204 , 205 , 212 , 213 , 243 , 244 , 247 , 248 , ...). Pentru tot lotul de clienti aferent unui transport , S.C. X S.R.L. , pe baza borderoului centralizator al chitantelor , intocmea o singura factura catre “turisti diversi” document ce purta mentiunea “scutit cu drept de deducere” (a se vedea exemplificativ facturile de la filele nr. 162 , 167 , 170 , 173 , 178 , 183 , 186 , 189 , 221 , 229 , 245 , 252 , ...) sau se intocmea factura fiscala pe numele unei singure persoane ce era desemnata reprezentant de grup (ex. filele nr. 196 , 202 , 206 , 214 , ...). Asa cum rezulta din actul de control cat si din documentele anexate , transportul era prestat efectiv de catre alte societati comerciale pe baza de comenzi de transport (filele nr. 164 , 175 , 180 , 193 , 200 , 210 , 218 , 225 , 233 , ...). Transportatorul , platitor de taxa pe valoarea adaugata , respectiv firma care efectua operatiunile prevazute la art. 11 alin. (1) lit. b). din Legea nr. 345/2002 , factura ulterior catre S.C. X S.R.L. contravaloarea acestui serviciu , pe facturile fiscale intocmite regasindu-se mentiunea “scutit cu drept de deducere” (a se vedea filele nr. 184 , 187 , 197 , 203 , 207 , 215 , 222 , ...).

Raportat la aceasta stare de fapt constatam ca in operatiunile de transport international de persoane au fost perfectate doua categorii de raporturi juridice distincte si anume:

a). Raporturi juridice incheiate intre S.C. X S.R.L. si agentii economici transportatori , relatii comerciale probate cu:

- notele de comenzi (completate uneori cu contracte) prin care petenta a solicitat si angajat efectuarea transportarii unor grupuri de persoane din Romania in Spania si/sau din Spania in Romania , comenzi in care a fost stabilita ruta de deplasare (traseul) , precum si numarul kilometrilor prevazuti a fi efectuati (a se vedea exemplificativ filele nr. 164 , 175 , 180 , 193 , 200 , 210 , 218 , etc.);

- facturile fara taxa pe valoarea adaugata emise de transportatori catre S.C. X S.R.L. in care s-au indicat serviciile prestate , respectiv “c/valoare transport conform comenzii cu autocarul nr. ...” (a se vedea exemplificativ filele nr. 184 , 187 , 197 , 203 , 207 , 215 , 222 , etc.) cu mentiunea scutit cu drept de deducere in cazul operatorilor de transport platitori de acest impozit indirect sau , fara taxa pe valoarea adaugata , in cazul operatorilor de transport neinregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

- documentele care justificau plata c/valorii transportului de catre S.C. X S.R.L. .

b). Raporturi juridice incheiate intre S.C. X S.R.L. si persoanele fizice (calatorii) care se deplasau in Spania sau din Spania cu mijloace de transport angajate in modalitatea descrisa la litera a). de mai sus , raporturi probate cu urmatoarele documente:

- chitantele eliberate fiecarui calator de catre S.C. X S.R.L. ;  
- facturile fiscale fara taxa pe valoarea adaugata emise de S.C. X S.R.L. pentru fiecare cursa catre “Turisti-diversi” sau catre “reprezentant grup” in care la denumirea serviciilor era inscrisa explicatia “Excursie Ro – Spania cu autocarul ....” sau “Transport Ro-Spania cu auto ...” , cu precizarea ca suma din factura reprezenta aproape in toate cazurile centralizatorul chitantelor emise calatorilor , sub forma unui borderou.

Asa cum rezulta din Anexa nr. 1 la actul de control din 24.11.2004 (filele nr. 138-139) , in perioada verificata au fost efectuate , in modalitatile descrise mai sus , un numar de 38 de operatiuni internationale pentru care agentii economici (S.C. R S.R.L. , S.C. T S.R.L. , S.C. E S.R.L. , S.C. B S.R.L. , S.C. Y S.R.L. si S.C. M S.R.L.) ce au prestat efectiv serviciile de transport international de persoane au facturat catre S.C. X S.R.L. contravaloarea lor care insumeaza  $s_{37}$  RON. Suma totala incasata de la calatori de catre S.C. X S.R.L. pentru cele 38 operatiuni (reflectate in chitantele si facturile emise in conditiile literei “b”) a fost de  $s_{38}$  RON , suma pentru care contestatoarea considera ca este scutita integral de taxa pe valoarea adaugata.

Daca in ceea ce priveste c/valoarea transportului international , insumand  $s_{37}$  RON , problema scutirii de taxa pe valoarea adaugata nu se poate pune in discutie , ea intrand sub incidenta art. 11 alin. (1) lit. b). din Legea nr. 345/2002 , chestiunea ce trebuie clarificata este legata de incadrarea corecta , din punct de vedere al regimului de impozitare , a diferentei dintre suma totala incasata de la calatori prin S.C. X S.R.L. si cea platita efectiv de catre aceasta ca reprezentand transport international de persoane, diferenta care se ridica la  $s_{39}$  RON si care , in conformitate cu prevederile imperative ale art. 11 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 trebuie justificata pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a legii.

Rezumand continutul contestatiei (fila nr. 36) petenta sustine ca activitatea S.C. X S.R.L. trebuie incadrata in prevederile art. 28 alin. (4) din H.G. nr. 598/2002 , respectiv in aceea de vanzare de bilete pentru transport international de persoane , operatiune care , in opinia sa , este scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Pentru o corecta evaluare , aplicare si interpretare a normei juridice invocata de petenta redam in cele ce urmeaza prevederile art. 28 alin. (1) - (4) din H.G. nr. 598/2002:

“Art. 28 – (1) *Transportul international de persoane pentru care se aplica scutirea de taxa pe valoarea adaugata , prevazuta la art. 11 alin. (1) lit. b). din lege este transportul pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania potrivit art. 7 alin. (1) lit. b). din lege.*

(2) *Transportul international auto de persoane este scutit de taxa pe valoarea adaugata , conform art. 11 alin. (1) lit. b). din lege , daca durata pe parcurs extern depaseste 24 de ore. Justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata de catre transportatori se face cu urmatoarele documente:*

- a). *licenta de transport;*
- b). *caietul de sarcini al licentei de traseu , dupa caz;*
- c). *foaia de parcurs sau alte documente din care sa rezulte data de iesire/intrare din/in tara , vizate de organul vamal;*
- d). *diagrama biletelor de calatorie sau , dupa caz , facturile fiscale in cazul curselor ocazionale;*
- e). *factura fiscala pe care se inscrie “scutit cu drept de deducere” pentru contravaloarea biletelor vandute , in situatia in care vanzarea biletelor se face prin intermediari.*

(3) *Pentru transportul international aerian , fluvial , maritim feroviar de persoane justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata se face de catre transportatori cu:*

- a). *documentele specifice de transport , din care sa rezulte traseul transportatorului , data de iesire/intrare din/in tara , dupa caz;*
- b). *factura fiscala pe care se inscrie “scutit cu drept de deducere” in situatia in care biletele de calatorie au fost vandute prin intermediari;*
- c). *borderoul/diagrama biletelor de calatorie vandute sau , dupa caz , facturile fiscale in cazul curselor ocazionale.*

(4) *Persoanele impozabile care vand bilete pentru transportul international de persoane sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata pentru aceste operatiuni , conform art. 11 alin. (1) lit. b). si r). din lege. Justificarea scutirii se face cu:*

- a). *borderoul/diagrama biletelor de calatorie vandute;*
- b). *factura fiscala pentru comision , pe care se inscrie mentiunea “scutit cu drept de deducere” , sau , dupa caz , factura primita de la transportator pentru biletele vandute”.*

Este adevarat ca , potrivit art. 28 alin. (4) din Norme , vanzarea biletelor pentru transport international de persoane este scutita de taxa pe valoarea adaugata , insa in cazul in speta , nu la valorile si in modalitatile efectuate si pretinse de petenta.

Din intreaga economie a normelor precitate rezulta cat se poate de clar ca vanzarea biletelor la care se refera art. 28 alin. (4) din norme este o activitate de intermediere , iar scutirea vizeaza propriu-zis operatiunea intrinseca a contravalorii prestarii constand in comisionul de comercializare a biletelor apartinand transportatorului si nu in contravaloarea biletelor vandute (echivalentul transportului), asa cum , in mod eronat , interpreteaza petenta.

Cu alte cuvinte , in astfel de operatiuni ar fi fost scutit de taxa pe valoarea adaugata comisionul convenit , pe care S.C. X S.R.L. l-ar fi incasat pentru comercializarea biletelor de calatorie (puse la dispozitie de transportator pentru vanzare) si nicidecum contravaloarea biletelor vandute care , dupa cum s-a precizat mai sus , reprezinta echivalentul transportului. Ca este asa reiese indubitabil din coroborarea alin. (2) lit. e). cu cele ale alin. (4) lit. b). , ultima teza , ale art. 28 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002.

In conformitate cu art. 28 alin. (2) lit. e). din norme , transportatorul este scutit de taxa pe valoarea adaugata pentru c/valoarea biletelor vandute prin intermediari , operatiune pentru care transportatorul emite factura fiscala cu mentiunea “scutit cu drept de deducere”. Prevederile alin. (4) ale art. 28 se refera la aceeasi operatiune , respectiv de vanzare a biletelor de catre intermediari care vor justifica scutirea cu: borderoul biletelor de calatorie vandute , factura fiscala pentru comision pe care (intermediarul) va inscrie mentiunea “scutit cu drept de deducere” sau , dupa caz , factura primita (de intermediar) de la transportator pentru biletele vandute.

Prin urmare , din coroborarea celor doua texte de aplicare , rezulta neindoiios ca documentul fiscal (factura) nominalizat la art. 28 alin. (2) lit. e). din norme , emis de transportator catre intermediar , este acelasi cu documentul fiscal prevazut la art. 28 alin. (4) lit. b). , ultima teza , adica factura primita de intermediar de la transportator , pentru biletele vandute calatorilor prin respectivul intermediar.

In ipoteza cand S.C. X S.R.L. ar fi vandut cu adevarat bilete de calatorie , cum de altfel sustine , chiar in lipsa normelor legale mai sus invocate si comentate , contestatoarea nu putea sa beneficieze de scutire pentru c/valoarea biletelor vandute reprezentand echivalentul transportului international de persoane , avand in vedere ca aceasta facilitate se acorda agentului economic care presteaza acest serviciu (transport international) in si din strainatate. Or , asa cum anterior s-a aratat , transporturile s-au realizat efectiv de alte firme care la randul lor au aplicat si evidentiat corect scutirea de taxa pe valoarea adaugata.

In realitate insa , fata de probele existente la dosar , S.C. X S.R.L. nu a efectuat nici o vanzare de bilete , chitantele emise de aceasta pe numele calatorilor nu reprezinta bilete de calatorie si nu pot inlocui astfel de documente. Precizam ca , potrivit normelor legale aratate chiar la subsolul chitantelor (cod 14-4-1) acestea servesc ca document justificativ pentru depunerea unei sume in numerar la caseria unitatii.

Biletele de calatorie , formulare cu regim special de tiparire , inseriere si numerotare , astfel cum au fost aprobate prin O.M.F.P. nr. 606/1999 si nr. 1775/2003, precum si biletul de excursie externa reglementat prin O.M.F. nr. 970/1998 , sunt documente care s-ar fi putut utiliza sau comercializa in conditiile art. 28 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 ceea ce insa nu s-a intamplat. In consecinta solicitarea petentei de a fi incadrata in prevederile art. 28 alin. (4) din norme este neintemeiata.

Revenind insa la chitantele emise de petenta constatam ca acestea nu reflecta nici o vanzare de bilete ci , asa cum s-a mai precizat , in baza lor s-a incasat de la calatorii-clienti c/valoarea excursie Ro-Spania tur-retur sau alte explicatii asemanatoare. Cert este ca in sumele incasate pe baza chitantelor este inclus si

transportul pe care petenta l-a achitat agentilor economici care au efectuat asemenea prestatii.

Din acest punct de vedere urmeaza a se analiza care este regimul de impozitare a sumelor incasate de contestatoare , in nume propriu , pe baza chitantelor eliberate calatorilor , cu exceptia celor care reprezinta transportul international de persoane.

Potrivit Anexei 1 (filele nr. 138-139) totalul sumelor incasate de la calatori de contestatoare pe baza chitantelor , in perioada la care se refera controlul , se ridica la s<sub>38</sub> RON , din care c/valoarea transporturilor probate cu documente a fost de s<sub>37</sub> RON , diferenta de s<sub>39</sub> RON fiind impusa de organul de inspectie cu cota standard de taxa pe valoarea adaugata recalculata.

Trebuie sa invederam si faptul ca serviciile legate direct de transportul international de persoane sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata asa cum prevede art. 11 alin. (1) lit. b). teza a doua din Legea nr. 345/2002 cu precizarea ca , potrivit alin. (2) al aceluiasi articol , justificarea regimului de scutire se realizeaza pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a legii. Normele de aplicare a legii , la art. 28 si art. 34 , prevad sau fac trimitere la documentele in baza carora se justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata atat pentru operatiunile legate direct de transport cat si pentru cele realizate de intermediari atunci cand acestia intervin in operatiuni scutite conform art. 11 alin. (1) lit. r). din lege.

Mentionam insa ca petenta nu a prezentat asemenea documente justificative nici organului de control si nici in faza de solutionare a contestatiei. In acest context , avand in vedere prevederile imperative ale art. 35 alin. (1) din norme conform carora, *“operatiunile prevazute la art. 11 alin. (1) literele a). – c). , e). – g). , i). si r). din lege, pentru care nu se justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata potrivit prevederilor prezentelor norme , sunt supuse cotei standard de taxa pe valoarea adaugata”*.

***Asa fiind , constatam ca petenta nu poate justifica diferenta de s<sub>39</sub> RON , incasata prin chitante de la calatorii-clienti , ca reprezentand prestari legate direct de transport si nici servicii efectuate de intermediari in operatiunile scutite prevazute de lege , iar in consecinta apreciem ca masurile dispuse de organele de control referitoare la acest capat de cerere sunt intemeiate.***

Cu privire la calificarea activitatii desfasurata de S.C. X S.R.L. ca agentie de intermediere in turism , apreciem ca , in raport de operatiunile efectiv derulate si a actelor normative in domeniu (O.G. nr. 107/30.06.1999 modificata si completata prin Legea nr. 631/16.11.2001) aceasta nu poate fi incadrata ca activitate de intermediere in turism , ceea ce insa nu conduce la modificarea cuantumului obligatiilor bugetare vizand taxa pe valoarea adaugata , stabilita prin actul de control.

In cazul in speta operatiunile de intermediere sunt cele la care fac referire dispozitiile art. 11 alin. (1) lit. r). din Legea nr. 345/2002. Este de precizat ca aceasta norma legala se refera numai la prestarile de servicii efectuate de intermediari care actioneaza in numele sau in contul altuia. Prin urmare nu-i sunt aplicabile contestatoarei aceste prevederi intrucat tranzactionarea serviciilor incasate de la pasageri (calatori) s-a facut in nume propriu , fapt relevat de toate documentele intocmite de S.C. X S.R.L. , situatie in care calitatea de intermediar intre transportator si calatori este inexistentă. Faptul ca in tariful incasat de la calatori pe baza



chitantelor emise de catre petenta era inclusa si c/valoarea transportului efectuat de diverse firme nu probeaza activitatea de intermediere a acesteia in sensul prevederilor art. 11 alin. (1) lit. r). din lege. De altfel , in functie de activitatea concret desfasurata de petenta , remarcam ca nu se poate identifica si proba un raport juridic in care sa fie prezente caracteristicile unui contract de intermediere de genul mandatului , comisionului etc. , unde contestatoarea sa fi avut aceasta calitate intre transportator si calatori , toate operatiunile tranzactionate si derulate de S.C. X S.R.L. facandu-se in nume propriu.

### **Pentru perioada ianuarie 2004 – noiembrie 2004 :**

Actele normative speciale aplicabile spetei in perioada ianuarie 2004 – noiembrie 2004 sunt Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal asa cum a fost aceasta modificata si completata ulterior , Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 , aprobate prin H.G. nr. 44/2004 precum si Ordine ale Ministrului Finantelor Publice de aprobare a unor instructiuni privind aplicarea acestora.

Precizam ca in aceasta perioada operatiunile ce fac obiectul contestatiei precum si continutul dispozitiilor legale cuprinse in noile acte normative de reglementare a taxei pe valoarea adaugata (Cod Fiscal si Norme de aplicare a acestuia) nu difera fata de cele expuse pentru perioada noiembrie 2002 – aprilie 2003 si respectiv noiembrie 2003 – decembrie 2003. Avand in vedere similitudinea reglementarilor noi , respectiv a Codului Fiscal si Normelor metodologice de aplicare, precum si starea de fapt identica retinuta apreciem ca argumentele invocate pe vechile reglementari sunt pe deplin valabile si pentru perioada ianuarie 2004 – noiembrie 2004 cu precizarea ca pentru acest interval de timp sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (4) si art. 143 alin. (1) lit. e). si p). din Codul Fiscal si respectiv prevederile art. 8 alin. (1) - (5) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/2003. Compararea textelor legale din Codul Fiscal cu cele din Legea nr. 345/2002 si normele de aplicare releva faptul ca din punct de vedere a problematicii reglementate acestea sunt identice , iar ipotezele de aplicare sunt de asemenea similare sub aspectul naturii si continutului operatiunilor derulate , doar incadrarea juridica a acestora in noile reglementari fiind diferita , fapt pentru care consideram ca nu mai este necesara reluarea motivelor de respingere invocate pentru perioada anului 2003.

Pentru edificare redam mai jos prevederile noilor reglementari aplicabile spetei pentru perioada anului 2004:

Art. 143 alin. (1) lit. e). si p). din Codul fiscal:

*“Art.143. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:*

*a). .....*;

*.....;*

*e). transportul international de persoane si serviciile direct legate de acest transport , inclusiv livrarile de bunuri destinate a fi acordate ca tratatie pasagerilor la bordul unui vapor , avion , autocar sau tren;*

*.....;*

p). *prestarile de servicii efectuate de intermediari care actioneaza in numele sau in contul unei alte persoane , atunci cand intervin in operatiunile prevazute in prezentul articol.*

(2) *Prin norme se stabilesc , acolo unde este cazul , documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si , dupa caz , procedura si conditiile care trebuie indeplinite pentru aplicarea scutiri de taxa pe valoarea adaugata”.*

Art 8 din O.M.F.P. nr. 1846/2003:

“Art. 8 – (1) *Transportul international de persoane pentru care se aplica scutirea de taxa pe valoarea adaugata , prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. e). din Legea nr. 571/2003 , este transportul pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania potrivit art. 133 alin. (2) lit. b). din aceeasi lege.*

(2) *Justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru transportul de persoane international cu mijloace auto se face cu urmatoarele documente:*

- a). *licenta de transport;*
- b). *caietul de sarcini al licentei de traseu , dupa caz;*
- c). *foaia de parcurs sau alte documente din care sa rezulte data de iesire/intrare din/in tara , vizate de organul vamal;*
- d). *diagrama biletelor de calatorie sau , dupa caz , facturile fiscale in cazul curselor ocazionale;*
- e). *factura fiscala pentru contravaloarea biletelor vandute , in situatia in care vanzarea biletelor se face prin intermediari.*

(3) *Pentru transportul international aerian , fluvial , maritim feroviar de persoane justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata se face de catre transportatori cu:*

- a). *documentele specifice de transport din care sa rezulte traseul transportatorului , data de iesire/intrare din/in tara , dupa caz;*
- b). *factura fiscala , in situatia in care biletele de calatorie au fost vandute prin intermediari;*
- c). *borderoul/diagrama biletelor de calatorie vandute sau , dupa caz , facturile fiscale in cazul curselor ocazionale.*

(4) *Persoanele impozabile care vand bilete pentru transportul international de persoane justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu:*

- a). *borderoul/diagrama biletelor de calatorie vandute;*
- b). *factura fiscala pentru comision , sau , dupa caz , factura primita de la transportator pentru biletele vandute.*

(5) *Scutirea de taxa pe valoarea adugata pentru serviciile legate direct de transportul international de persoane se justifica cu documente din care sa rezulte natura prestatiei si legatura directa cu transportul international de persoane”.*

***Fata de cele sus aratate concluzionam ca activitatea din care petenta a obtinut venituri in suma de s<sub>40</sub> RON nu este una scutita de taxa pe valoarea adaugata si , pe cale de consecinta , in mod legal , organele de inspectie fiscala au***

*majorat baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata cu aceasta suma , aplicand asupra acesteia cota standard de T.V.A. recalculata pentru a determina si stabili suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L. impozitul indirect legal datorat.*

In ceea ce priveste restul de taxa pe valoarea adaugata contestata de petenta pana la concurenta sumei de  $s_4$  RON , adica  $s_{41}$  RON precizam urmatoarele:

Taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita suplimentar in sarcina petentei ca urmare descarcarii din gestiune a marfurilor in valoare de  $s_{10}$  a fost determinata prin aplicarea cotei standard asupra acestei sume urmare faptului ca S.C. X S.R.L. nu a justificat scutirea de la plata acestui impozit indirect pentru asa-zisele sponsorizari. In fapt instrainarea marfurilor in valoare mai sus aratata catre persoane fizice indiferent cu ce titlu , intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata. Astfel , stabilirea in sarcina S.C. X S.R.L. a unei taxe pe valoarea adaugata colectata suplimentara in cuantum de  $s_{42}$  RON este legala si temeinica avand in vedere ca in conformitate cu prevederile art. 3 alin. (4) din Legea nr. 345/2002 privind T.V.A. , in vigoare la data efectuarii operatiunii (21.12.2003) , este asimilata livrarilor preluarea de catre persoana impozabila a bunurilor achizitionate pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata sau pentru a fi puse la dispozitia altor persoane fizice in mod gratuit daca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor respective a fost dedusa total sau partial. Ultima teza a aceluiasi alineat dispune ca se excepteaza de la aceste prevederi bunurile acordate in mod gratuit , in limitele si potrivit destinatiilor prevazute de lege. Or , asa cum s-a aratat in considerentele in care a fost tratat impozitul pe profit , actiunea de sponsorizare efectuata de petenta s-a facut cu incalcarea art. 1 si 4 din Legea nr. 32/1994 si in consecinta taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei operatiuni se asimileaza livrarilor de bunuri fapt pentru care este datorata de catre contestatoare. Mentionam ca desi in raport cu data efectuarii acestei operatiuni incadrarea juridica a constatarilor efectuate de organele de control este gresita , masura luata este legala , norma invocata conducand la acelasi tratament.

Pentru diferentele stabilite suplimentar in sarcina societatii la taxa pe valoarea adaugata deductibila , in cuantum total de  $s_{43}$  RON , petenta nu a inteles sa-si argumenteze contestatia decat pentru suma de  $s_{23}$  RON reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita in sarcina sa de catre organele vamale pentru nerespectarea reglementarilor in ceea ce priveste admiterea temporara a unui mijloc de transport , impozit indirect pentru care in opinia organelor de control si-a exercitat nelegal dreptul de deducere.

Asa cum s-a aratat si anterior , la impozitul pe profit , mijlocul de transport , pentru care petenta a fost obligata sa achite cu tilu sanctionator drepturi vamale printre care si T.V.A. , nu este proprietatea acesteia , motiv pentru care sumele stabilite prin actul administratiei vamale in sarcina S.C. X S.R.L. nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

*Fata de cele anterior aratate rezulta indubitabil ca taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in sarcina petentei prin decizia nr. 4721/15.12.2004 este corecta si legal determinata.*

*Tinand seama ca debitele principale constand in impozit pe profit stabilit suplimentar si taxa pe valoarea adaugata suplimentara , care au generat dobanzile si penalitatile contestate de petenta , urmeaza a fi respinse , rezulta ca si aceste accesorii sunt datorate si prin urmare ele urmeaza cursul debitelor care le-au generat.*

In ceea ce priveste interogatia petentei conform careia la determinarea impozitului pe profit datorat nu i-a fost redusa baza de impozitare cu taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in cuantum de  $s_{26}$  RON lei desi suma a fost impozitata de S.C. X S.R.L. ca profit iar impozitul aferent a fost achitat , facem precizarea ca interventiile cu un asemenea continut nu intra sub incidenta prevederilor art. 179 alin. (1) lit. a). din Codul de procedura fiscala , coroborate cu prevederile art. 176 alin. (2) din acelasi cod si in consecinta acest capat de cerere este lipsit de obiect.

**Pentru considerentele aratate mai sus , in temeiul art. 186 alin. (1) din Codul de procedura fiscala se**

DECIDE:

1. Respingerea contestatiei formulate de S.C. X S.R.L. pentru suma totala de  $s_{44}$  RON reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar ( $s_1$  RON) , dobanzi aferente impozitului pe profit ( $s_7$  RON) , penalitati de intarziere la impozitul pe profit ( $s_3$  RON) , taxa pe valoarea adaugata suplimentara ( $s_4$  RON) , dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata ( $s_5$  RON) si penalitati la taxa pe valoarea adaugata ( $s_6$  RON) iar , pe cale de consecinta , mentinerea deciziilor de impunere nr. 4721/15.12.2004 privitoare la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata emise de catre organele competente ale Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud.

2. Respingerea contestatiei pentru suma de  $s_{36}$  RON reprezentand taxa pe valoarea adaugata neinclusa in actul de impunere ca fiind fara obiect.

Prezenta poate fi atacata la Tribunalul Judetean Bistrita-Nasaud – Sectia de contencios administrativ in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,  
L.S.