



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. 8/174/2004.

DECIZIA NR. 23/28.02.2005

privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. X S.R.L. ,
inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 19870/13.09.2004.

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 d-l S.I. .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal incheiat la data de 10.08.2004 de organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud , act prin care , printre altele , s-au stabilit diferente de plata privind obligatii bugetare in suma totala de s lei , reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara (s_1 lei) , taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere (s_2 lei) , dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata (s_3 lei) si penalitati (s_4 lei).

Constatam ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 , 176 si 178 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 cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin procesul verbal din 10.08.2004 (filele nr. 18-34) , incheiat de catre organele de verificare ale Activitatii Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud , s-au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L. , pentru perioada 20.11.2002-31.05.2003 si 01.09.2003-30.06.2004 , o taxa pe valoarea adaugata in suma totala de s_5 lei. Motivatia care a stat la baza stabilirii suplimentare in sarcina petentei a sumei sus aratate rezida in principal in faptul ca S.C. X S.R.L. nu a calculat , evidentiat si virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor impozabile asa cum este prevazut la alin. 1 al art. 51 din H.G. nr. 598/2002.

In concret , verificandu-se facturile fiscale emise de petenta in perioada aprilie 2003 – mai 2003 si respectiv septembrie 2003 – octombrie 2003 catre turisti diversi , s-a constatat ca acestea contin , la rubrica privind taxa pe valoarea adaugata , mentiunea “scutit cu drept de deducere”. Analizand activitatea desfasurata de societate prin prisma legislatiei in vigoare si tinand seama de prevederile pct. III din Decizia nr. 8/28.07.2003 (publicata in M.O. nr. 575/2003) organele de control au apreciat ca aceasta (petenta) se incadreaza , din punct de vedere legal , in categoria celor de intermediere in turism si , in consecinta , nu intra in sfera operatiunilor scutite cu drept de deducere.

Asa fiind , s-a procedat la recalcularea obligatiei bugetare datorata de societate in perioada verificata , rezultand in final de plata o taxa pe valoarea adaugata in suma de s_1 lei. Modalitatea de determinare a taxei pe valoarea adaugata se regaseste in Anexa nr. 12 (filele nr. 16-17 din dosar).

Prin acelasi act de control s-a stabilit in sarcina petentei si suma de s_2 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata cuprinsa in 7 facturi prin care societatea a achizitionat bunuri considerate de catre organele de inspectie fiscala ca neavand legatura cu obiectul de activitate al S.C. X S.R.L. . In speta este vorba despre facturile nr. 5304310/19.09.2003 , nr. 3388982/11.09.2003 , nr. 5921865/29.11.2003 , nr. 5922075/23.12.2003 , nr. 3339987/30.09.2003 , nr. 4346168/07.02.2004 si respectiv nr. 858458/04.03.2004 (filele nr. 212-218). Precizam ca prin aceste documente s-a achitat contravaloarea urmatoarelor bunuri considerate de catre organele de control ca neavand legatura cu obiectul de activitate al contestatoarei: masina de spalat haine , mobila de bucatarie , hota , plita , chiuveta , baterie cu dus , sifon dublu , cuptor , combina frigorifica , masina de spalat vase , scaun ergonomic , vitrina , comoda TV , bufet , rama oglinda , masuta dreptunghiulara , DVD si respectiv ochelari de protectie.

In raport de cele sus aratate s-a stabilit in sarcina S.C. X S.R.L. o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma totala de s_5 lei (s_1 lei + s_2 lei).

Pentru neachitarea la termen a diferentelor de taxa pe valoarea adaugata de plata s-au stabilit dobanzi in cuantum de s_3 lei si penalitati de s_4 lei. Asa cum rezulta din actul de control dobanzile si penalitatile au fost calculate pana la data de 06.08.2004 , modul de determinare al acestor accesorii regasindu-se in anexele de la filele nr. 13-14 din dosar.

II. Impotriva procesului verbal din 10.08.2004 petenta a formulat si depus contestatia inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 3345/06.09.2004 (filele nr. 35-36). Contestatia a fost transmisa si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 19870/13.09.2004 (fila nr. 39).

In cuprinsul contestatiei petenta solicita anulara masurilor din procesul verbal atacat referitoare la suma de s lei , in componenta sus aratata , precum si exonerarea de la plata acesteia.

In motivarea cererii sale contestatoarea sustine urmatoarele:

- nu se poate incadra activitatea desfasurata de S.C. X S.R.L. ca intermediere in turism , asa cum afirma organele de control care nu inteleg “ce inseamna agentie de turism”;

- S.C. X S.R.L. vinde bilete (chitante fiscale emise nominal fiecarui pasager) pentru transport international de persoane care este efectuat de o alta societate prin curse ocazionale sau regulate;

- persoanele care plecau cu bilete (nota bene – chitante) din Romania nu erau cele care se intorceau in Romania cu acelasi mijloc de transport , fie autocarul mergea plin si se intorcea gol , fie mergea fara pasageri si se intorcea cu pasageri;

- in conformitate cu pct. 2.2 din O.G. nr. 109/1993 - “Agentiile de Turism sunt unitati comerciale care ofera si vand servicii turistice asigurate de prestatorii directi (hoteluri , restaurante , unitate de transport , de tratament etc) in baza unor contracte sau conventii. Agentiile de turism comercializeaza de regula pachete de servicii care grupeaza in cadrul aceluiasi program servicii prestate de mai multi prestatori si se ocupa de publicitatea si promovarea acestora in scopul realizarii de profit”;

- avand in vedere definitia Agentiei de Turism se poate observa ca activitatea desfasurata de S.C. X S.R.L. prin vanzarea de bilete nu se incadreaza la “activitatea de intermediere in turism” deoarece nu vinde pachete de servicii turistice in cadrul unui program turistic sau sejur;

- precizarile organelor de inspectie fiscala cu referire la pct. III lit. b). din Decizia nr. 8/2003 conform carora S.C. X S.R.L. “se considera ca desfasoara activitate de intermediere in turism” nu sunt corecte , S.C. X S.R.L. nu este o asemenea societate;

- S.C. X S.R.L. desfasoara activitati care se incadreaza in art. 28 alin. (4) din H.G. nr. 598/2002 – pe care petenta il citeaza – si nu la art. 51 din aceeași reglementare.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in quantum de s_2 lei stabilita de plata in sarcina societatii prin neadmiterea ei la deducere petenta sustine ca ea se refera la bunuri achizitionate in vederea dotarii sediului cu titlu de “obiecte anexe”.

Concluzionand , petenta solicita analizarea situatiei prezentate si revenirea asupra actului contestat si al modului de calcul al majorarilor de intarziere si penalitatilor prin incadrarea corecta din punct de vedere legal a activitatii sale.

Prin scrisorile nr. 19870/19.10.2004 si 19870/08.12.2004 s-a solicitat petentei completarea documentatiei aflata la dosarului cauzei , cele transmise regasindu-se la filele nr. 43-239 si respectiv nr. 242-324. In cuprinsul adresei de inaintare a documentelor solicitate (filele nr. 238-239) petenta , reiterand unele din motivatiile initiale , in vederea urmatoarele:

- eronat s-a interpretat ca S.C. X S.R.L. este agentie intermediara de turism prin invocarea Cap. III al Deciziei nr. 8/28.07.2003 , intrucat art. 24 alin. (2) lit. c). din Legea nr. 345/2002 face referire la agentii de turism care presteaza servicii de transport , hoteliere , alimentatie publica , daca acestea nu sunt efectuate cu mijloace proprii sau inchiriate;

- S.C. X S.R.L. a efectuat transportul turistilor fara alte servicii , dar a inchiriat mijloacele de transport de la S.C. Y S.R.L. , conditie in care nu putem fi catalogati ca agentie de intermediere in turism, eventual intermediari in transport;

- tarifele practicate pentru transportul efectuat sunt aliniate la tarifele pietii , in medie 150-180 Euro , ceea ce am incasat de la pasageri. In aceste tarife nu se includ alte cheltuieli decat cele legate de transport;

- contestatoarea nu intelege de ce se ia in calcul scutirea de taxa pe valoarea adaugata numai pentru suma facturata de catre transportator , aceasta suma reprezentand doar o parte din contravaloarea transportului achitat de catre pasageri;

- se invoca din nou art. 28 alin. (4) din H.G. nr. 594/2002 sustinandu-se ca societatea desfasoara activitati care se incadreaza in acest articol (vanzarea de bilete pentru transport international);

- transportatorul a transportat pasageri care au platit factura emisa acestora , iar documentele de transport dovedesc acest lucru si prin urmare solicita scutirea de T.V.A. pe intreaga suma achitata de catre acestia facand trimitere pentru edificare la facturile emise turistilor diversi;

Concluzionand petenta arata ca:

- “Activitatea noastra este activitate de transport cu mijloace inchiriate si raspunderea agentului economic in acest sens fata de turisti este completa , conform legislatiei in vigoare si in consecinta operatiunea este scutita de T.V.A. cu drept de deducere”;

- Referindu-se la suma de s_2 lei , neadmisa la deducere , contestatoarea arata ca aceasta suma este aferenta bunurilor care se afla in dotarile de la sediul societatii ca obiecte anexe aflandu-se in “dotarea societatii”.

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

Actele normative speciale care reglementau regimul taxei pe valoarea adaugata in perioada aprilie – octombrie 2003 erau Legea nr. 345/2002 asa cum a fost aceasta modificata , completata si ulterior republicata (septembrie 2003) precum si Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 , aprobate prin H.G. nr. 598/2002.

Asa fiind , precizam ca , in situatia in care , in cele ce urmeaza , vor fi invocate articole specificandu-se doar ca ele sunt cuprinse in “lege” sau in “norme” se va intelege ca acestea fac parte din Legea nr. 345/2002 sau din Normele aprobate prin H.G. nr. 598/2002 , dupa caz.

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 aprilie – mai 2003 si septembrie – octombrie 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. (Agentia de turism). In aceasta ordine

de idei clientilor (calatorilor) care contractau aceste servicii cu S.C. X S.R.L. (Agentia de turism) li se incasa contravaloarea lor , emitandu-li-se astfel chitante individuale pentru suma de bani platita (a se vedea exemplificativ filele nr. 49-62). 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. 63 , 66 , 67 , 70 , 72 , 75 ...). 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. 242 , 244 , 246 , 248 ...). Transportatorul , 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. 243 , 245 , 247 , 249 ...).

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. (Agentia de turism) si agentii economici transportatori , relatii comerciale probate cu:

- notele de comenzi (completate uneori cu contracte) prin care petenta solicita si angajeaza 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. 242 , 244 , 246 , 252 , 255 , 259 , 263 , 265 , 267 , 269 , 271 , 273 , 275 etc.);

- facturile fara taxa pe valoarea adaugata emise de transportatori catre S.C. X S.R.L. (Agentia de turism) in care s-au indicat serviciile prestate , respectiv “c/valoare transport conform comenzii cu autocarul nr. ...” (a se vedea exemplificativ filele nr. 243 , 245 , 247 , 249 , 251 , 252 , 254 , 256 , 258 , 260 , 262 etc.) cu mentiunea scutit cu drept de deducere.

- 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. (Agentia de turism X) 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 Agentia de turism X in care , pe langa indicarea sumei incasate se preciza ca aceasta suma reprezinta: c/valoare excursie Ro – Spania tur-retur , c/valoare excursie Spania tur-retur (ex. filele nr. 82-93 , c/valoare excursie Madrid si retur (ex. filele nr. 49-62);

- facturile fiscale fara taxa pe valoarea adaugata emise de agentia de turism X pentru fiecare cursa catre “Turisti-diversi” in care la denumirea serviciilor era inscrisa explicatia “Excursie Ro – Spania cu autocarul” , cu precizarea ca suma din

factura reprezenta centralizatorul chitantelor emise calatorilor , sub forma unui borderou (ex. filele nr. 63 - 184).

Asa cum rezulta din Anexa nr. 12 la actul de control (filele nr. 16-17) , in perioada verificata au fost efectuate , in modalitatile descrise mai sus , un numar de 43 de operatiuni internationale pentru care agentii economici (S.C. Y S.R.L. , S.C. Z S.R.L. , S.C. K S.R.L. , S.C. L S.R.L. , S.C. M S.R.L. , S.C. N S.R.L. , S.C. O 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_6 lei. Suma totala incasata de la calatori de catre S.C. X S.R.L. (Agentia de turism X) pentru cele 43 operatiuni (reflectate in chitantele si facturile emise in conditiile literei "b") a fost de s_7 lei , 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_6 lei, 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. (Agentia de turism X) si cea platita efectiv de catre aceasta ca reprezentand transport international de persoane, diferenta care se ridica la s_8 lei 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 contravaloarii 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. (Agentia de turism X) 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. (Agentia de turism X) 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 , citam "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 schitat 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 12 (filele nr. 16-17) totalul sumelor incasate de la calatori de contestatoare pe baza chitantelor , in perioada la care se refera controlul , se ridica la s_7 lei , din care c/valoarea transporturilor probate cu documente a fost de s_6 lei , diferenta de s_8 lei fiind impusa de organul de inspectie cu cota standard de taxa pe valoarea adaugata recalculata.

Din discutiile purtate cu reprezentantul petentei (data de 08.02.2005 si data de 18.02.2005) rezulta ca in diferenta consemnata mai sus ar intra o serie de taxe pe care le-a platit pentru parcursul extern precum si c/valoarea combustibilului necesar mijloacelor de transport pentru efectuarea curselor comandate. In acest sens reprezentantul petentei precizeaza ca obligatiile partilor vizand activitatea de transport au fost stabilite pentru fiecare cursa comandata si prin contracte de transport, depunand pentru edificare si exemplificare contractele nr. 72/15.07.2003 si

nr. 96/26.08.2003 (filele nr. 325-328) incheiate cu S.C. Y S.R.L. al carui reprezentant si asociat este tot domnul S.I. . Conform clauzelor din cele doua contracte rezulta ca , printre alte obligatii ale beneficiarului (S.C. X S.R.L.) , erau si cele privind asigurarea cazarii soferilor pe parcursul deplasarii , suportarea cheltuielilor cu motorina , autostrazi , parcar , tranzit si altele legate direct de transport.

La discutiile din data de 18.02.2005 la care a participat , alaturi de reprezentantul societatii , si d-na R.D. in calitate de consilier a petentei , s-a aratat ca pana la data de 25.02.2005 vor fi prezentate organului de solutionare documente justificative vizand cheltuielile efectuate de contestatoare legate direct de transport , constand in cazarea soferilor pe parcursul deplasarii , suportarea cheltuielilor cu motorina , autostrazi , parcar , tranzit si altele.

Precizam ca pana la data emiterii deciziei de solutionare petenta a prezentat un singur document , respectiv contractul de comodat incheiat intre d-l S.G. in calitate de comodant (care este si asociat al S.C. X S.R.L.) si S.C. X S.R.L. in calitate de comodatara (filele nr. 368-369) , contract in baza caruia comodantul cedeaza cu tilu gratuit comodatarului dreptul de folosinta a imobilului in suprafata de 254 mp. compus din casa cu 4 camere , baie , bucatarie , hol , antreu , anexe gospodaresti si teren constructibil in suprafata de 30 ari , toate avand ca destinatie sediul de firma , fara a mai fi prezentate actele justificative a cheltuielilor prevazute in contractele de transport ce cadeau in sarcina contestatoarei.

Cu privire la contractele de transport mentionam ca prin organele Garzii Financiare Cluj si Baia Mare s-a verificat prin sondaj realitatea realizarii clauzelor contractuale ale partilor dintr-un numar de 7 contracte.

Astfel , in relatia cu S.C. P S.R.L. Cluj-Napoca , transportatorul confirma ca beneficiarul transportului a suportat costul carburantilor si a taxelor de autostrada (fila nr. 353).

In ceea ce priveste relatia cu S.C. N S.R.L. Baia Mare au fost transmise copii ale contractelor incheiate la 26.06.2003 , 02.07.2003 , 30.07.2003 din cuprinsul carora rezulta ca beneficiarul suporta taxele de frontiera , autostrada , parcare , tunele , feribot , amenzi si combustibil (filele nr. 356-361) precum si dupa contractele nr. 129/02.09.2003 , nr. 130/10.09.2003 si 141/17.09.2003 din care rezulta ca beneficiarul era obligat printre altele sa asigure cazarea soferilor , sa plateasca transportatorului pretul convenit , inclusiv parcarile plus taxe de intrari in orase.

Din cele de mai sus rezulta ca in majoritatea operatiunilor verificate si derulate in baza contractelor amintite , o parte a cheltuielilor legate direct de transportul international de persoane a fost suportata de catre S.C. X S.R.L. , inasa asa cum s-a aratat anterior , pentru justificarea lor nu au fost depuse de petenta documente probatoare asa cum prevad normele legale.

In aceasta ordine de idei trebuie sa invederam 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 , motivand ca nu le-a pastrat. 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 s₈ lei , 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. (Agentia de turism X) facandu-se in nume propriu.

In ceea ce priveste motivele invocate suplimentar de petenta in completarea contestatiei (fila nr. 239 din dosar) precizam urmatoarele:

Contestatoarea , pe langa faptul ca invoca din nou incadrarea activitatii sale in prevederile art. 28 alin. (4) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 (aspect tratat anterior) , concluzioneaza ca activitatea sa este “de transport cu mijloace inchiriate” , operatiune care este scutita de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere.

Nu poate fi insusita o asemenea argumentare intrucat transportul s-a efectuat in baza contractelor de transport , intre acestea si contractele de inchiriere existand , atat din punct de vedere al clauzelor cat si al efectelor produse , o diferenta esentiala.

Pentru toata perioada la care se refera controlul , transportul international de persoane s-a realizat de firme specializate , in baza comenzilor-contractelor de transport , agenti economici care , pentru asemenea operatiuni , au fost scutiti de taxa pe valoarea adaugata.

In legatura cu argumentele completatoare (fila nr. 239) conform carora suma facturata de transportator reprezinta doar o parte din contravaloarea acestuia , achitata de catre pasageri , sugerandu-se astfel ca prin chitantele eliberate de S.C. X S.R.L. (Agentia de turism X) s-ar fi incasat suplimentar prestari de transport fata de sumele decontate unitatilor specializate , nu poate fi primita.

Este adevarat ca prin contractele incheiate cu transportatorii (vezi exemplificativ filele nr. 325-328) beneficiarul (S.C. X S.R.L.) se obliga sa suporte motorina , autobenzi , parcarii , tranzit si alte cheltuieli legate direct de transport , inasa cum s-a mai aratat , contestatoarea nu a putut prezenta documente justificative in acest sens.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere pentru bunurile la care se refera cele 7 facturi enumerate in preambul , precizam ca petenta nu a adus nici un argument ori dovada care sa justifice utilizarea acestora in scopul obtinerii de venituri conform obiectului de activitate. Din acest punct de vedere pentru achizitionarea acestor bunuri nu numai ca nu se putea deduce taxa pe valoarea adaugata dar nu se puteau greva nici cheltuielile deductibile ale societatii. Mentionam ca desi , prin procesul verbal atacat , in mare parte contravaloarea acestora a fost exclusa din categoria cheltuielilor deductibile din punct de vedere fiscal , stabilindu-se astfel impozit pe profit suplimentar de plata , petenta nu a inteles sa conteste si aceasta creanta fiscala acceptand-o tacit ca fiind legal stabilita in sarcina sa.

Asa fiind , si tinand seama ca in conformitate cu prevederile art. 24 alin. (2) lit. a). din Legea nr. 345/2002 “(2) *Nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la:*

a). operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile;” , rezulta ca petenta nu putea in mod legal sa-si exercite acest drept de deducere asupra taxei pe valoarea adaugata cuprinsa in facturile aferente operatiunilor de achizitionare a bunurilor respective.

Pentru edificare , in baza art. 48 alin. (1) lit. d). Cod procedura fiscala s-a efectuat o cercetare la fata locului , rezultatul acesteia fiind consemnat in nota de constatare din 18.02.2005 (filele nr. 329-330).

Cu ocazia cercetarii s-a stabilit ca imobilul in care au fost plasate respectivele bunuri este proprietatea domnului S.G. , fiind in concret locuinta acestuia. Chiar daca prin contractul de comodat (filele nr. 368-369) proprietarul imobilului cedeaza cu titlu gratuit dreptul de folosinta a acestuia , este indiscutabil faptul ca bunurile care au legatura cu obiectul contestatiei sunt folosite (aproape in exclusivitate) de catre comodant in interes propriu si , din acest punct de vedere masura organelor de control este intemeiata. Analiza continutului contractului sub aspectul clauzelor , dar mai ales a cauzei contractului ridica multe semne de intrebare asupra carora inasa nu insistam.

In aceste conditii constatam ca masura neadmiterii la deducere a taxei pe valoarea adaugata in quantum de s₂ lei a fost luata de catre organele de inspectie

fiscala cu respectarea normelor legale si , pe cale de consecinta pretentiile petentei privitoare la aceasta urmeaza a fi respinse ca neintemeiate.

Tinand seama ca debitele principale care au generat majorarile de intarziere/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.

Pentru considerentele aratate mai sus , in temeiul art. 185 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 lei , reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara (s_1 lei) , taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere (s_2 lei) , dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata (s_3 lei) si penalitati (s_4 lei) si , pe cale de consecinta , mentinerea ca legale a masurilor referitoare la acestea stabilite prin procesul verbal 10.08.2004 incheiat de catre organele de inspectie ale Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud.

Prezenta poate fi atacata la Tribunalul Judetean Bistrita-Nasaud in termen de 30 zile de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,
L.S.