

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

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

Dosar nr. 6/61/2005

DECIZIA NR. 19/23.03.2006

privind solutionarea contestatiei formulate de S.C.X S.R.L.
inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 13.412/11.07.2005

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita - Nasaud a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal Bistrita - Nasaud prin adresa nr. 2539/109/cf1/04.07.2005 asupra contestatiei depusa de S.C. X S.R.L.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Deciziile de impunere nr. 1354/25.03.2005 (filele nr.44-47) privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala, referitoare la taxa pe valoarea adaugata, in suma de S lei determinata ca urmare a majorarii bazei impozabile cu suma de S3 lei . Aferent acestei sume s-au stabilit obligatii accesorii (dobanzi in suma de S1 lei si penalitati de intarziere in suma de S2 lei).

Se impune precizarea ca in cauza, petenta este reprezentata de d-nul avocat S. I. in baza imputernicirii avocatale nr. 81/2005 (fila nr. 52).

In raport cu datele din dosar constatam ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 , 177 si 179 alin. (1) lit. a) din Codul de procedura fiscala ® si, pe cale de consecinta , Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investit sa solutioneze contestatia.

Cu adresele nr. 13.412/08.09.2005 (fila nr. 60), 13.412/01.11.2005 (fila nr. 311) si scrisoarea de revenire nr. 13.412/07.12.2005 (fila nr. 313) s-a solicitat petentei documente completatoare in dosarul cauzei in vederea clarificarii sustinerilor expuse in contestatie, cele solicitate fiind transmise si inregistrate la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 18.860/11.10.2005 (filele nr. 62-310). In ceea ce priveste lamurirea aspectelor privind natura serviciilor direct legate de transportul international de persoane precum si legatura directa cu operatiunea scutita, petenta a raspuns prin adresa inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 2677 din 08.02.2006 (filele nr. 315-327).

In cauza a fost intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, retinem urmatoarele:

I. Organele de inspectie fiscala, prin Deciziile de impunere nr. 1354/25.03.2005, (filele nr. 44-47) au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L. , pentru perioada 01.07.2004 - 31.01.2005, taxa pe valoarea adaugata in suma de S lei, cu dobanzi si

penalitati de intarziere aferente acestei sume. Argumentele organelor competente precum si modalitatea de calcul care au stat la baza aplicarii acestor masuri, se regasesc in Raportul de inspectie fiscala nr. 1354/24.03.2005 (filele nr. 29-43), raport care a avut ca obiectiv inspectia fiscala generala si a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate.

In concret, asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 24.03.2005, motivele care au condus la stabilirea suplimentara in sarcina petentei a sumei sus aratate rezida in faptul ca S.C. X S.R.L. nu a putut sa justifice cu documente legale scutirea taxei pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor inscrise cu aceasta mentiune in facturile fiscale emise in perioada 01.07.2004-31.01.2005, catre S.C. Y S.R.L. pentru un numar de 10 curse de transport international de persoane.

Asa fiind, s-a apreciat ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 8 alin.(2) din O.M.F.P. nr. 1846/2003 pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata, procedandu-se la recalcularea obligatiilor bugetare privind taxa pe valoarea adaugata datorata de societate pentru perioada verificata.

In raport cu cele aratate mai sus, prin Deciziile de impunere nr. 1354/25.03.2005 (filele nr. 44-47) s-au stabilit in sarcina S.C. X S.R.L. o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de S lei, ca urmare a majorarii bazei de impunere cu suma de S3 lei . Mentionam ca baza de impozitare la care face referire petenta insumeaza S4 lei, suma care include si taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor, baza corecta fiind cea trecuta in decizia de impunere (fila nr. 47).

II. Impotriva deciziilor de impunere nr. 1354/25.03.2005 (filele nr. 44-47) petenta a formulat si depus contestatia inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr.1649/20.04.2005 (fila nr.49). Dosarul contestatiei a fost transmis si inregistrat la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 13.412/11.07.2005.

Prin cererea formulata petenta contesta deciziile de impunere nr. 1354/25.03.2005, considerand stabilirea sumei de S lei in sarcina sa ca incorecta deoarece operatiunile reflectate in facturile fiscale emise pentru cele 10 curse de transport international de persoane, pentru care nu s-a colectat taxa pe valoarea adaugata, au fost incadrate in alte norme legale de catre organele de control.

Cu privire la speta concreta, petenta citeaza din O.M.F.P. nr.1846/2003 numai prevederile art. 8 alin. (5) considerand ca in continutul acestora se incadreaza activitatea desfasurata , cu toate ca organele de control, cu ocazia inspectiei fiscale efectuate, au incadrat activitatea desfasurata la art.8 alin. (2) din aceeasi reglementare legala si, in consecinta, au stabilit in mod eronat obligatia fiscala suplimentara reprezentand taxa pe valoarea adaugata in quantumul specificat mai sus.

III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si prevederile legale in materie apreciem ca cererea petentei este neintemeiata, urmand a fi respinsa pentru urmatoarele considerente:

Actele normative speciale aplicabile spetei in perioada 01.07.2004- 31.01.2005, 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 cu modificarile ulterioare precum si Ordine ale Ministrului Finantelor Publice de aprobare a unor instructiuni privind aplicarea acestora.

Reglementand regimul de impozitare, art. 126 alin. (4) din Codul fiscal clasifica din punct de vedere al acestui regim, operatiunile impozabile astfel:

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

b) *operatiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata, dar este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate, asa cum sunt ele prevazute la art. 143 si art. 144 din Codul fiscal.*

c) *operatiuni scutite fara drept de deducere , pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata si nu este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate, asa cum sunt ele prevazute la art. 141 din Codul fiscal;*

d) *operatiuni de import scutite de taxa pe valoarea adaugata, prevazute la art. 142 din Codul fiscal, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata in vama”.*

Scutirile pentru exporturi si pentru transportul international sunt expres reglementate de art. 143 al Codului fiscal care enumera precis si limitativ operatiunile care beneficiaza de regimul de scutire cu drept de deducere. Legat de speta concreta supusa solutionarii, aceasta urmeaza a fi analizata prin prisma prevederilor art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal coroborate cu Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/22.12.2003.

Pentru edificare redam mai jos dispozitiile art. 143 alin.(1) lit. e) si alin (2):

Art. 143 alin.(1)- *”Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata [...]:*

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

Art. 143 alin.(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 scutirii de taxa pe valoarea adaugata**“ .*

Fata de textele legale anterior citate se poate concluziona ca transportul international de persoane si serviciile direct legate de acestea, sunt activitati scutite de taxa pe valoarea adaugata, justificarea acestui regim urmand a se realiza pe baza documentelor prevazute de norme precum si a indeplinirii conditiilor si procedurilor stabilite prin acestea.

Procedura si conditiile ce trebuie indeplinite pentru aplicarea scutirii taxei pe valoarea adaugata precum si documentele necesare pentru a justifica scutirea sunt expres reglementate de Instructiunile de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea

adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transport international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art. 143 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/22.12.2003.

Redam in cele ce urmeaza prevederile art. 8 alin. (1), (2), (5) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/2003 :

Art. 8 alin. (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 aceeaasi lege".

Art.8 alin. (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 intermediar".*

Art.8 alin. (5) - "Scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru serviciile direct legate de transportul international se justifica cu documente din care sa rezulte natura prestatiei si legatura directa cu transportul international de persoane".

In speta de fata urmeaza sa se analizeze daca operatiunile consemnate in facturile fiscale emise pentru cele 10 curse de transport international de persoane, intocmite de S.C. X S.R.L. catre S.C. Y S.R.L. cu mentiunea "scutit cu drept de deducere" neadmise la deducere de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal Bistrita - Nasaud, se incadreaza in categoria operatiunilor care beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata si in ce masura societatea detine documentele justificative a acestor operatiuni nominalizate de O.M.F.P. nr. 1846/2003.

In fapt, in perioada 01.11.2004 - 31.01.2005 S.C. X S.R.L. a emis catre S.C. Y S.R.L. facturi fiscale aferente celor 10 curse de transport international de persoane (filele nr. 106, 116, 117, 131, 132, 146, 147, 163, 164, 183, 184, 203, 204, 205, 219, 220, 239, 240, 253 si 254), insumand S4 lei, cu mentiunea "scutit cu drept de deducere" in care la pozitia "Denumirea produselor sau a serviciilor" este consemnat " **prestari servicii pentru transport international de persoane - cursa regulata** ", in unele facturi precizandu-se si data efectuarii cursei la care se refera.

De mentionat faptul ca pentru perioada 01.11.2004 - 31.12.2004, petenta a colectat initial taxa pe valoarea adaugata in suma de S5 lei pentru aceasta activitate, (asa cum rezulta din facturile anexate la filele nr. 106, 116, 117, 131, 132, 146, 147,

163, 164, 183, 184), iar in data de 31.01.2005 prin factura fiscala nr. 4267533/31.01.2005 (fila nr.253) s-a stornat acest impozit indirect reflectat in cele 18 facturi fiscale anexate la filele aratate mai sus, refacturandu-se aceleasi servicii fara taxa pe valoarea adaugata prin intocmirea facturii fiscale nr. 4267534/31.01.2005 (fila nr.253).

Este important de precizat ca pentru perioada analizata, intre cei doi operatori de transport (S.C. X S.R.L. si S.C. Y S.R.L.) s-au perfectat relatii comerciale avand la baza doua tipuri de contracte si anume :

a) **contract de colaborare (comision) nr. 0155/16.10.2004** - fila nr. 308- prin intermediul caruia S.C. Y S.R.L. (in calitate de beneficiar) pune la dispozitia S.C. X S.R.L.(in calitate de comisionar) tichete de calatorie, urmand ca acesta din urma sa le vanda clientilor in contul unui comision, cu precizarea ca aceste operatiuni sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata;

b) **contract de inchiriere nr. 0154/16.10.2004** (filele nr. 306-307, 328-329), in baza caruia S.C. X S.R.L. (in calitate de locator) pune la dispozitia exclusiva a S.C. Y S.R.L. (in calitate de locatar) cu titlu de inchiriere autocarul marca Mercedes-Benz cu numarul de inmatriculare BN xxxx, pretul locatiunii fiind de 60% din valoarea biletelor vandute si incasate, dar nu mai putin de s lei/luna/autobuz. Scopul inchirierii este efectuarea de catre locatar a transportului rutier intern si international de persoane.

Din analiza documentatiei depusa la dosar rezulta ca facturile emise de catre S.C. X S.R.L. (nominalizate anterior) in care s-a mentionat ca operatiuni, prestari servicii pentru transport international de persoane, reprezinta in realitate contravaloarea locatiunii de bunuri determinata in baza contractului de inchiriere nr. 0154/2004, operatiune care, in conformitate cu prevederile Codului Fiscal nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Este adevarat ca serviciile direct legate de transportul international de persoane sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, asa cum prevede art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, cu precizarea ca, potrivit alin. (2) al aceluasi articol, justificarea regimului de scutire de taxa pe valoarea adaugata se face cu documentele si in conditiile stabilite prin normele de aplicare a Codului fiscal.

Din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei rezulta ca petenta nu detine licenta de transport (titularul acesteia fiind S.C. Y S.R.L.- filele nr. 324-325) si nici caiet de sarcini al licentei de transport, documente cu regim special, nominale si netransmisibile, care permit operatorului executarea operatiunilor de transport rutier de persoane. Pentru a dovedi starea de fapt, petenta cu adresa nr. 18.860/11.10.2005 (filele nr.62-310), anexeaza pentru fiecare cursa foile de parcurs din care rezulta data de iesire/ intrare din/in tara, vizate de organul vamal (filele nr. 139, 153, 173, 226, 263), diagrama biletelor de calatorie (filele nr. 120-122, 134-138, 149-152, 167-172, 186-190, 206-209, 222-225, 227, 241-245, 256-262) , facturile fiscale pentru contravaloarea biletelor vandute in sistem comision (filele nr. 277-282), contractul de inchiriere nr. 0154/16.10.2004 (filele nr.306-307) si contractul de colaborare nr. 0155/16.10.2004 (fila nr. 308), documente din care rezulta insa cu certitudine ca **transportatorul** este S.C. Y S.R.L. . Toate aceste

documente (foile de parcurs din care rezulta data de iesire/intrare din/in tara, vizate de organul vamal, diagramele biletelor de calatorie, facturile fiscale pentru contravaloarea biletelor vandute in sistem comision) au fost emise de catre transportator, respectiv de S.C. Y S.R.L..

In raport cu aceasta stare de fapt si cu dispozitiile art. 143 alin.(1) lit. e) din Codul fiscal coroborat cu art. 8 alin. (1) si (2) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/2003, este indubitabil faptul ca operatiunea de transport international de persoane a fost ***efectiv realizata***, in nume propriu, de S.C. Y S.R.L.(care detine atat licenta de transport rutier public, nr. 011857 cat si licenta de executie pentru vehiculul inchiriat BN xxxx - filele nr. 322-325-), situatie in care pentru aceste operatiuni contestatoarea nu poate beneficia de scutire de taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale emise pentru cele 10 curse, documente justificative ale caror mod incorect de intocmire au si determinat litigiul fiscal.

In concret, asa cum s-a aratat anterior, facturile fiscale emise pentru cele 10 curse, reprezinta contravaloarea chiriei calculate si decontate in baza contractului nr. 0154/2004, operatiune care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata si nici nu reprezinta, in sensul art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul Fiscal, servicii direct legate de transportul international de persoane.

Daca s-ar insusi punctul de vedere al petentei (in sensul luarii in considerare ca operatiune scutita a inchirierii mijlocului de transport) ar insemna ca in speta analizata sa majoram nejustificat cuantumul operatiunilor legal scutite, reflectate in contravaloarea biletelor de calatorie (evidentiata la transportator), cu circa 60% reprezentand pretul inchirierii autocarului ceea ce este nu numai ilegal ci si lipsit de logica.

Pe de alta parte a incadra in operatiuni scutite inchirierea mijlocului de transport prin asimilarea cu prestari de servicii legate direct de asemenea activitati ar echivala cu extinderea prin analogie a operatiunilor scutite, ceea ce este inadmisibil.

De altfel, prestarile care au legatura directa cu transportul international de persoane nu se pot regasi in inchirierea vehiculelor. In acest context invederam faptul ca Normele aprobate prin Ordinul Ministerului Lucrarilor Publice, Transporturilor si Locuintei nr. 1843/2001, stabilesc in detaliu conditiile de utilizare a vehiculelor detinute temporar in scopul efectuarii operatiunilor de transport rutier .

Potrivit art. 6 din norme “ ***in baza contractului de inchiriere locatarul utilizeaza vehicule inchiriate cu aceleasi drepturi si obligatii ca si pentru vehiculele pe care le detine in proprietate*** “ iar conform art. 7 alin. (3) din norme “ ***prestarile de transport rutier efectuate cu vehicule inchiriate se inregistreaza in contabilitatea proprie a locatarului***”.

Daca tinem seama ca potrivit art. 8 din norme locatorii, persoane juridice, care transmit dreptul de utilizare a autovehiculelor in baza unui contract de inchiriere sunt obligati sa predea autoritatii emitente licentele de executie pentru vehicule si autorizatiile de transport international neconsumate, este cat se poate de limpede ca veniturile din inchirieri realizate de petenta nu pot avea nici o legatura cu transportul

efectuat de S.C. Y S.R.L. si in consecinta nici nu pot fi scutite legal de taxa pe valoarea adaugata.

Fata de cele aratate concluzionam ca activitatea din care petenta a obtinut venituri 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, aplicand 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.

Pentru considerentele aratate mai sus, in temeiul art. 186 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala ®, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** , si, pe cale de consecinta, mentinerea corespunzatoare a masurilor dispuse prin Deciziile de impunere nr.1354/25.03.2005 pentru suma totala de ST lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara (S lei) , dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata (S1 lei) si penalitati de intarziere la taxa pe valoarea adaugata (S2 lei).

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

DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.