



DECIZIA NR.

privind soluționarea contestației formulate de **S.C S.R.L.**,
înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii

S.C. S.R.L. a, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr., pentru suma totală de **lei**, după cum urmează:

- lei - taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar,
- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar,
- lei - taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.06.2007 – 31.08.2007,
- lei - taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.09.2007 – 30.09.2007.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., a fost emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii , în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. .

Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr., **S.C. S.R.L.** , formulează și depune contestație la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii sub nr.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.205, alin.(1), și art. 209, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **S.C. S.R.L.** .

I. Prin contestația formulată, **S.C S.R.L.** , contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr., solicitând anularea parțială a obligațiilor fiscale suplimentare de plată, considerînd ca neîntemeiată concluzia inspecției fiscale, referitoare la faptul că pentru transportul internațional de persoane efectuat cu mijloace de transport care nu sunt proprietatea societății nu se justifică scutirea de taxă pe valoare adăugată.

Contestatoarea, precizează că pentru efectuarea transportului internațional de persoane pe ruta R – Frankfurt pe Main, S.C. S.R.L. a încheiat un contract de comision cu societatea din Germania, care este proprietara microbuzelor, pentru care deține licență de transport emisă de autoritățile germane. Conform acestui contract, **S.C. S.R.L.** acționează ca

intermediar între transportator și persoanele fizice beneficiare ale transportului, deținând și licență de agenție de voiaj eliberată de autoritățile române.

Totodată contestatoarea, precizează că, comisionul convenit societății este evidențiat în factura emisă de către din Germania către **S.C. S.R.L.** prin scăderea din valoarea totală a transportului încasat de la clienți a valorii acestui comision, înscris cu semnul minus în factură.

Astfel, contestatoarea, susține că în conformitate cu prevederile art.144 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la art. 143 și 144 din Codul fiscal. Contestatoarea invocă și prevederile art. 11, alin.(2) și alin.(3) din O.M.F. nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și [art. 144¹ din Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.6, alin.(2) și alin.(3), pct.19, alin. (4), lit c) din **H.G.nr. 44/ 2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, precizând totodată că în conformitate cu pct. 7, alin.(1) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , prevederile pct. 6 , alin .(2) – (4) se aplică în mod corespunzător și pentru serviciile prevăzute la art.129 alin. (2) din Codul fiscal.

Concluzionând, contestatoarea arată că, pentru transportul internațional de persoane efectuat în baza contractului de comision încheiat cu firma din Germania, **S.C. S.R.L.** a emis factura către clienți (cumpărători) și a primit factura emisă pe numele său de către transportator, firma , în care comisionul care îi revine pentru intermedierea efectuată este înscris distinct, îndeplinind astfel condițiile prevăzute în art.11 din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și [art. 144¹ din Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în punctul 6, alin.(2)-(4) din **H.G.nr. 44/ 2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, pentru justificarea scutirii de taxa pe valoare adăugată, fapt pentru care consideră că, nu este întemeiată colectarea TVA aferentă valorii transporturilor internaționale de persoane, intermediare de **S.C. S.R.L.** Totodată contestatoarea precizează că art.11, alin.(3) din O.M.F.P. nr.2222/2006, nu precizează care dintre societăți (comisionar sau comitent) trebuie să emită factura de comision.

Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată, calculate de organele de inspecție fiscală **până la data de 28.05.2008**, contestatoarea consideră că acestea au fost calculate eronat, încălcându-se prevederile art.122, alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatoarea arată că, a depus decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr.85/21.09.2007 pentru suma de 66.997lei, sumă mai mare decât diferențele stabilite de inspecția fiscală, iar prin Nota de compensare a obligațiilor fiscale nr., au fost compensate diferențele de TVA suplimentare de stabilite de inspecția fiscală în sumă de lei, cu TVA de rambursat, precizându-se că compensarea s-a efectuat cu data de 21.09.2007.

În acest sens, contestatoarea arată că: majorările de întârziere corecte aferente diferențelor de TVA constatate de organele de inspecție fiscală și necompensate au fost calculate de societate, fiind în sumă de lei, iar majorările de întârziere **corecte** aferente diferențelor de TVA constatate de organele de inspecție fiscală și **contestate** de societate, sunt în sumă de lei.

Argumentația juridică:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.143,144 și 144 ¹;
- H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, punctele 6, 7 și 19 ;
- Ordinul M.F.P.nr.2222/2006, art.11 ;
- O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.122.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. , contestată în parte, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală ale Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii, au constatat următoarele:

Verificarea parțială s-a efectuat în baza deconturilor de taxa pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare depuse și înregistrate la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii sub nr. și și a adreselor nr. și nr. , pentru rambursarea soldului sumei negative a TVA la data de 31.08.2007 în sumă de lei și la data de 30.09.2007 în sumă de lei.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. , se precizează că organele de inspecție fiscală prin adresa nr., au solicitat Biroului Metodologie și Asistență Contribuabili din cadrul A.M.A.V.S., exprimarea unui punct de vedere în legătură cu aspectele constatate în timpul inspecției fiscale, solicitare care a fost transmisă spre soluționare Ministerului Economiei și Finanțelor, la care nici până la data finalizării raportului de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns. Prin adresa nr., Biroului Metodologie și Asistență Contribuabili din cadrul A.M.A.V.S., comunică un punct de vedere privind aplicarea taxei pe valoare adăugată în cazul transportului internațional de persoane, punct de vedere formulat în baza prevederilor H.G. NR.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Perioada supusă inspecției fiscale o reprezintă intervalul 01.07.2006 – 30.09.2007.

În perioada verificată societatea a realizat operațiuni taxabile și operațiuni scutite cu drept de deducere. Suma negativă de TVA înregistrată de societate la 30.09.2007, provine din achiziția de autovehicule cu care desfășoară activitatea de transport.

În perioada verificată 01.07.2006 – 30.09.2007, societatea a beneficiat de rambursarea cu control ulterior a sumei de lei, coform decontului de TVA aferent lunii decembrie 2006 și a sumei de lei, conform decontului de TVA aferent lunii mai 2007.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată deductibilă, din verificarea modului de respectare a prevederilor art.145, respectiv art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la exercitarea dreptului de deducere s-a constatat că, în perioada 01.07.2006 – 31.09.2007 societatea își exercită dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de 464 lei înscrisă în facturi emise de către SC SRL, reprezentând contravaloare chirie spațiu. Societatea verificată, nu a prezentat organelor de inspecție fiscală notificarea privind opțiunea de aplicare a regimului de taxare, notificare pe care proprietarul imobilului avea obligația să o întocmească și să o depună la organul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, prin aplicarea regimului de taxare fără a prezenta notificarea depusă la organul fiscal, societatea încalcă prevederile art.141, alin.(2), lit.k) respectiv lit.e) și art. 141, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale punctului 42, alin.(3), cap.IX, titlul VI din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că, până la data de 31.05.2007 societatea a beneficiat de rambursarea de taxa pe valoare adăugată cu control ulterior, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoare adăugată dedusă eronat de pe facturile emise de SC SRL în perioada 01.07.2006 – 31.05.2007 în sumă de lei, reprezintă diferență de plată, pentru care au calculat majorări de întârziere de la data scadenței până la data de 28.05.2008, în sumă de lei. Pentru taxa pe valoare adăugată dedusă eronat în perioada 01.06.2007 – 31.09.2007 în sumă de lei organele de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere pentru această sumă.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată colectată, din verificarea modului de respectare a prevederilor art.7, alin.(2) din Ordinul nr.1503/05.10.2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoare adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143, alin.(1), lit.a) – i), art.143, alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006, s-a

constatat că societatea, în perioada 01.01.2007 -31.08.2007, efectuează transport internațional de persoane cu mijloace auto proprii cât și cu mijloace auto care nu sunt proprietatea societății (microbuze), astfel că pentru transportul internațional de persoane realizat cu mijloace auto proprii, justifică scutirea de taxa pe valoare adăugată cu documentele prevăzute la art.7, alin.(2) din O.M.F.P.nr.2222/ 21.12.2006, respectiv cu: licența de transport, foi de parcurs, factura reprezentând contravaloare transport internațional, iar pentru transportul internațional de persoane realizat cu mijloace auto care nu sunt proprietatea societății, aceasta nu justifică scutirea de taxa pe valoare adăugată.

Organele de inspecție fiscală arată că, societatea efectuează transport internațional de persoane în baza contractului de comision încheiat cu Germania în calitate de comitent, **SC SRL** avînd calitatea de intermediar.Comisionul datorat de comitent, conform art.IV din contract, este cuprins între 15% -25 % din valoarea încasărilor totale, transportul internațional de persoane efectuându-se cu locul de plecare din R, O, T și B. Ca urmare a neidentificării cu claritate a locului de plecare și a locului de sosire a transportului internațional, în baza documentelor prezentate de societate și în conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit locul plecării ca fiind R și locul sosirii Frankfurt Germania.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că **SC SRL** nu emite factura de comision pentru serviciile prestate către Germania, ci aceasta din urmă emite factura către **SC SRL**, factură înregistrată în evidența contabilă a contestatoarei în contul 628 " Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți". Având în vedere prevederile art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.11, alin.(2) și (3) din O.M.F.P. nr.2222/22.12.2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin.(2) și [art. 144¹ din Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru transportul internațional de persoane efectuat cu mijloace auto care nu sunt proprietatea contestatoarei, nu se justifică scutirea de taxa pe valoare adăugată, fapt pentru care se va proceda la colectarea TVA aferentă veniturilor înregistrate din transportul internațional de persoane cu mijloace auto care nu sunt proprietatea societății.

Ca urmare a celor prezentate, organele de inspecție fiscală, au procedat la stabilirea traseului național, acesta fiind R – Vama Cenad, și la stabilirea veniturilor înregistrate pe traseul național, având în vedere prevederile art.1, lit.F Titlul VI – Taxa pe valoare adăugată, punctual 12, alin. (3) și (4), lit. a) din H.G. nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin H.G. nr. 44/2004.

Neîndeplinind condițiile de scutire prevăzute la art.11, alin.(2) și (3) din O.M.F.P.nr. 2222/22.12.2006 și în conformitate cu prevederile art.1, lit.F Titlul VI – Taxa pe valoare adăugată, punctual 12, alin. (3) și (4), lit. a) din H.G. nr.1579/2007 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin H.G. nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoare adăugată aferentă veniturilor facturate pe traseul național, rezultând o diferență de TVA necollectată de către societate în sumă de lei.

Ținând cont de faptul că, până la data de 31.05.2007 societatea a beneficiat de rambursarea de taxa pe valoare adăugată cu control ulterior, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoare adăugată aferentă veniturilor obținute pe traseul național în perioada 01.01.2007 – 31.05.2007 în sumă de lei reprezintă diferența de plată.

Pentru această diferență organele de inspecție au calculat majorări de întârziere de la data scadenței până la data de 28.05.2008 în sumă de lei.

Pentru perioada 01.06.2007 – 30.09.2007 organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoare adăugată colectată prin majorarea taxei pe valoare colectată înregistrată de societate, cu diferența de taxa pe valoare adăugată stabilită în sumă de lei.

În ceea ce privește soldul sumei negative de TVA, în urma controlului a rezultat următoarea situație:

Decont de taxa pe valoare adăugată aferent lunii august 2007

-TVA solicitată la rambursare	lei
- TVA care nu se justifică la rambursare	lei
- TVA cu drept de rambursare	lei

Decont de taxa pe valoare adăugată aferent lunii septembrie 2007

-TVA solicitată la rambursare	lei
- TVA care nu se justifică la rambursare	lei
- TVA cu drept de rambursare	lei

Organele de inspecție fiscală, în urma verificării au constatat aspecte care au condus la modificarea bazei de impunere, stabilind obligații de plată suplimentare, astfel:

- diferența TVA	lei
- majorări de întârziere aferente diferenței de TVA	lei

individualizate în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție, se reține:

1. Referitor la suma de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar, suma de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.06.2007 – 31.08.2007 și suma de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.09.2007 – 30.09.2007, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., contestate de societate,

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat legal la colectarea taxei pe valoare adăugată aferentă veniturilor obținute pe parcurs național, în condițiile în care societatea, ca urmare a încadrării activității desfășurate, în categoria serviciilor de transport internațional de persoane, nu justifică scutirea de taxa pe valoare adăugată, conform prevederilor legale.

În fapt, Raportul de inspecție fiscală nr a fost întocmit de către organele de inspecție fiscală ale Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii, la finele inspecției fiscale parțiale efectuate, ca urmare a depunerii de către SC SRL a deconturilor de taxa pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA la data de 31.08.2007 pentru suma de lei și respectiv la data de 30.09.2008 pentru suma de lei. În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. a fost întocmită Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..

Perioada verificată: 01.07.2006 – 30.09.2007.

În perioada 01.07.2006 – 30.09.2007, societatea a realizat operațiuni taxabile și operațiuni scutite cu drept de deducere. Suma negativă de TVA înregistrată de societate la 30.09.2007 provine din achiziția de autovehicule cu care desfășoară activitatea de transport.

Urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că în perioada 01.01.2007 -30.09.2007, SC SRL efectuează atât transport internațional de persoane cu mijloace auto proprii cât și cu mijloace auto care nu sunt proprietatea societății (microbuze), astfel că pentru transportul internațional de persoane realizat cu mijloace auto proprii, justifică scutirea de taxa pe valoare adăugată cu documentele prevăzute la art.7, alin.(2) din O.M.F.P.nr.2222/ 21.12.2006, și anume cu: licența de transport, foi de parcurs, factura reprezentând contravaloare transport

internațional, dar pentru transportul internațional de persoane realizat cu mijloace auto care nu sunt proprietatea societății, aceasta nu justifică scutirea de taxa pe valoare adăugată.

Transportul internațional de persoane realizat cu mijloace auto care nu sunt proprietatea societății se realizează în baza contractului de comision încheiat cu R & E Germania în calitate de comitent, SC SRL avînd calitatea de intermediar, comisionul datorat de comitent, conform art.IV din contract, fiind cuprins între 15% -25 % din valoarea încasărilor totale.

SC SRL nu emite factura de comision pentru serviciile prestate către Mietwagenbetrieb Germania, ci aceasta din urmă emite factura către SC SRL, factură înregistrată în evidența contabilă a contestatoarei în contul 628 “ Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

SC SRL emite în nume propriu facturi de transport pentru diverși clienți, iar conform acestor facturi, la rubrica “Furnizor” este înscrisă denumirea contestatoarei, iar la rubrica “ Denumirea produselor sau a serviciilor”este înscrisă expresia “ Contravaloare transport”, astfel că, din modul de completare a facturilor, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea prestează efectiv servicii de transport, așa cum este precizat în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Ca urmare a încadrării de către contestatoare, a activității desfășurate de aceasta, în categoria serviciilor de transport internațional de persoane, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică scutirea de taxa pe valoare adăugată, conform prevederilor art.11, alin.(2) și (3) din O.M.F.P.nr.2222/22.12.2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoare adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art. 143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au procedat la stabilirea traseului național, acesta fiind R – Vama Cenad, la stabilirea veniturilor înregistrate pe traseul național și la colectarea taxei pe valoare adăugată aferentă veniturilor obținute pe parcursul național, în sumă de lei.

Avînd în vedere faptul că, până la data de 31.05.2007, societatea a beneficiat de rambursarea cu control ulterior a sumei de lei, coform decontului de TVA aferent lunii decembrie 2006 și a sumei de lei, conform decontului de TVA aferent lunii mai 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoare adăugată aferentă veniturilor obținute pe traseul național în perioada 01.01.2007 – 31.05.2007 **în sumă de lei reprezintă diferența de plată.**

Pentru perioada 01.06.2007 – 30.09.2007 organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoare adăugată colectată, prin majorarea taxei pe valoare colectată înregistrată de societate, cu diferența de taxa pe valoare adăugată stabilită în sumă de lei, sumă care a fost respinsă la rambursare astfel:

- **lei -TVA care nu se justifică la rambursare din** Decontul de taxa pe valoare adăugată aferent lunii august 2007,

- **lei - TVA care nu se justifică la rambursare din** Decontul de taxa pe valoare adăugată aferent lunii septembrie 2007.

Prin contestația formulată, SC SRL, contestă suma de lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar, suma de lei reprezentînd taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.06.2007 – 31.08.2007 și suma de lei reprezentînd taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.09.2007 – 30.09.2007.

În drept, la art.126, alin.(9), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(9) Operațiunile impozabile pot fi:

[...]

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143-144¹;

[...]

În conformitate cu dispozițiile art.143, alin.(1), lit.g) precum și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ art.143

(1) Sunt scutite de taxă:

[...]

g) transportul internațional de persoane;

[...]

art. 144¹

Sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la art. 143 și 144, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 143 alin.(1) lit. f) și alin.(2), sau în legătură cu operațiunile desfășurate în afara Comunității.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că transportul internațional de persoane, serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la art. 143 și 144, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. f) și alin. (2), sau în legătură cu operațiunile desfășurate în afara Comunității, sunt operațiuni scutite de taxa pe valoare adăugată cu drept de deducere.

Procedura și condițiile ce trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii taxei pe valoare adăugată precum și documentele necesare pentru a justifica scutirea sunt expres reglementate de Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxa pe valoare adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art. 143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P.nr. 2222/22.12.2006.

Astfel, la art.7, alin.(1) alin.(2) alin.(4) și art.11, alin.(2) și alin.(3) din O.M.F.P.nr. 2222/22.12.2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoare adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art. 143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede :

“art. 7

(1) Partea din transportul internațional de persoane pentru care se aplica scutirea de taxa prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal, este transportul pentru care locul prestării se considera a fi în România potrivit art. 133 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

(2) Scutirea de taxa prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal, pentru transportul internațional de persoane cu mijloace auto se justifică cu următoarele documente:

a) licența de transport;

b) caietul de sarcini al licenței de traseu, după caz;

c) foaia de parcurs sau alte documente din care să rezulte data de ieșire/intrare din/în țara, vizate de organul vamal;

d) diagrama biletelor de călătorie sau, după caz, facturile fiscale în cazul curselor ocazionale;

e) factura pentru contravaloarea biletelor vândute, în situația în care vânzarea biletelor se face prin intermediari.

[...]

(4) Serviciile prestate de persoanele impozabile care acționează în calitate de intermediari în transportul internațional de persoane, respectiv acționează în numele și în contul

transportatorului, sunt scutite de taxa conform art. 144¹ din Codul fiscal pe baza documentelor din care rezultă că aceste persoane acționează în calitate de intermediari în transportul internațional de persoane.

art. 11

(1) Conform art. 144¹ din Codul fiscal, sunt scutite de taxa serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătura cu operațiunile scutite prevăzute la art. 143 și art. 144 din Codul fiscal, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. f) și art. 143 alin. (2) din Codul fiscal.

(2) Serviciile intermediarilor trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la pct. 6 alin. (2)-(4) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

(3) Justificarea scutirii de taxa se realizează pe baza facturii de comision și a documentelor care atesta ca serviciile sunt prestate în legătura cu operațiunile scutite menționate la alin. (1).

Din documentele existente la dosarul cauzei, s-a reținut faptul că SC SRL efectuează atât transport internațional de persoane cu mijloace auto proprii cât și cu mijloace auto care nu sunt proprietatea societății (microbuze).

Transportul internațional de persoane efectuat cu mijloace auto care nu sunt proprietatea societății, se realizează în baza contractului de comision încheiat cu R & E Germania, societatea contestatoare având calitatea de intermediar, iar societatea germană având calitatea de comitent, comisionul datorat de comitent, fiind cuprins între 15% -25 % din valoarea încasărilor totale. Proprietara mijloacelor auto este firma R & E Germania, pentru care deține licența de transport, emisă de autoritățile germane.

Se reține de asemenea că, societatea contestatoare **nu emite factura de comision pentru serviciile prestate** către R & E Germania, ci aceasta din urmă emite factura către SC SRL, factură înregistrată în evidența contabilă a contestatoarei în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți". SC SRL emite în nume propriu facturi de transport pentru diverși clienți, conform cărora la rubrica "Furnizor" este înscrisă denumirea contestatoarei, iar la rubrica "Denumirea produselor sau a serviciilor" este înscrisă expresia "Contravaloare transport", motiv pentru care, organele de inspecție fiscală, așa cum arată în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, au considerat că societatea prestează efectiv servicii de transport.

Totodată, se reține faptul că, urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat în temeiul art. 67 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, precum și a [prevederile art.1, lit. F. Titlul VI - Taxa pe valoarea adăugată, pct. 12 din H.G. nr. 1.579/ 2007](#) pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, aprobate prin [Hotărârea Guvernului nr. 44/2004](#), la stabilirea locului de plecare și locului de sosire a transportului internațional, la stabilirea traseului național (R – Vama Cenad), la stabilirea veniturilor înregistrate pe traseul național și colectarea taxei pe valoare adăugată aferentă veniturilor obținute pe parcursul național, în sumă de lei.

Prin urmare, ținând cont de cele precizate și având în vedere prevederile legale enunțate, concluzionăm că încadrarea activității desfășurate de către contestatoare în categoria serviciilor de transport internațional, în condițiile în care nu justifică scutirea de taxa pe valoare adăugată pentru serviciile prestate în legătură cu transportul internațional de persoane, această activitate nu este scutită de taxa pe valoare adăugată, și pe cale de consecință, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoare adăugată aferentă veniturilor obținute pe traseul național, în sumă de lei.

De asemenea, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoare adăugată aferentă veniturilor obținute pe traseul național în perioada 01.01.2007 – 31.05.2007 **în sumă de lei reprezintă diferența de plată**, având în vedere faptul că, până la

data de 31.05.2007 societatea a beneficiat de rambursarea de taxa pe valoare adăugată cu control ulterior, iar pentru perioada 01.06.2007 – 30.09.2007, au procedat la recalcularea taxei pe valoare adăugată colectată, prin majorarea taxei pe valoare colectată înregistrată de societate, cu diferența de taxa pe valoare adăugată stabilită **în sumă de lei, care a fost respinsă la rambursare** astfel :

- lei - taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.06.2007 – 31.08.2007 din Decontul de taxa pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA la data de 31.08.2007,
- lei - taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.09.2007 – 30.09.2007 din Decontul de taxa pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de TVA la data de 31.09.2007.

În consecință, față de cele reținute, contestația formulată urmează a se respinge ca neîtemeiată, pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar,
- lei - taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.06.2007 – 31.08.2007,
- lei - taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada 01.09.2007 – 30.09.2007.

Susținerea contestatoarei referitoare la faptul că pentru transportul internațional de persoane efectuat în baza contractului de comision încheiat cu firma din Germania, S.C. S.R.L. a emis factura către clienți (cumpărători) și a primit factura emisă pe numele său de la transportator(firma germană), în care comisionul care îi revine pentru intermedierea efectuată este înscris distinct, **îndeplinind astfel condițiile prevăzute la art.11 din Ordinul nr.2222/2006** privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) -i), art. 143 alin. (2) și [art. 144¹ din Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și la punctul 6, alin.(2)-(4) din **H.G.nr. 44/ 2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, pentru justificarea scutirii de taxa pe valoare adăugată, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației deoarece **art.11 din Ordinul nr.2222/2006, citat de contestatoare, la alin.(3) prevede că** justificarea scutirii de taxa se realizează pe baza facturii de comision și a documentelor care atesta că serviciile sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite, or, contestatoarea nu poate dovedi acest fapt.

Nu poate fi reținută nici afirmația contestatoarei, potrivit căreia art.11, alin.(3) din O.M.F.P.nr.2222/2006, nu precizează care dintre societăți (comisionar sau comitent) trebuie să emită factura de comision, întrucât, având în vedere prevederilor legale invocate în considerentele prezentei decizii, orice scutire de taxă pentru **serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură** cu transportul internațional de persoane, se acordă pentru partea din transportul internațional de persoane efectuat în interiorul țării, pentru care locul prestării se considera a fi în România, iar justificarea scutirii de taxă se realizează pe baza facturii de comision și a documentelor care atesta că serviciile sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite, astfel că factura de comision se emite de către persoana impozabilă care acționează în numele și în contul transportatorului, pentru serviciile prestate în legătură cu transportul internațional de persoane.

2. Referitor la suma de lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., contestate de societate,

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au calculat corect și legal majorările de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată stabilite suplimentar (atât cele aferente taxei pe valoare adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere, cât și cele aferente taxei pe valoare adăugată necollectate).

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar, astfel:

- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere, calculate pentru perioada 25.08.2006 – 28.05.2008,
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necollectată, calculate pentru perioada 25.02.2007- 28.05.2008.

Ca urmare a faptului că, până la data de 31.05.2007, societatea a beneficiat de rambursare a taxei pe valoare adăugată cu control ulterior, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere atât pentru taxa pe valoare adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere cât și pentru diferența de taxă pe valoare adăugată necollectată, până la data de 28.05.2008.

Prin contestația formulată, S.C. S.R.L R, contestă majorările de întârziere în sumă de lei, stabilite astfel:

- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere, calculate pentru perioada 25.08.2006 – 28.05.2008,
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necollectată, calculate pentru perioada 25.02.2007- 28.05.2008.

În drept, la art.119, alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

La art.120, alin.(2), alin.(7) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale. ”

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.122, alin.(1), lit.c) din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) În cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, majorările de întârziere se datorează până la data stingerii inclusiv, astfel:

[...]

c) pentru compensările efectuate ca urmare a unei cereri de restituire sau de rambursare a sumei cuvenite debitorului, data stingerii este data depunerii cererii de rambursare sau de restituire.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr. și anexelor în copie, la acesta, privind calculul majorărilor de întârziere aferente atât a taxei pe valoare adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere cât și taxei pe valoare adăugată necolectată, se reține că acestea au fost calculate astfel:

- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere, calculate pentru perioada 25.08.2006 – 28.05.2008,
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necolectată, calculate pentru perioada 25.02.2007- 28.05.2008.

De asemenea, din Raportul de inspecție fiscală nr., se reține că decontul de taxa pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare la data de 31.08.2007, pentru suma de lei a fost depus și înregistrat la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii sub nr. din data de 21.09.2007.

Având în vedere cele prezentate, temeiul de drept menționat, susținerile contestatoarei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la calculul majorărilor de întârziere de prevederile art.122, alin.(1) din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în cazul, în speță, majorărilor de întârziere se datorează până la data depunerii cererii de rambursare, respectiv 21.09.2007.

În același mod, s-au exprimat și organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, transmis Serviciului de Soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P., prin adresa nr., înregistrată sub nr., care precizează:

“...conform prevederilor art.122, alin.(1) din O.G.nr. 92/2003 majorările de întârziere se datorează până la data depunerii cererii de rambursare, respectiv 21.09.2007. Astfel pentru taxa pe valoare adăugată în sumă de lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere majorările de întârziere se calculează pe perioada 25.08.2006 – 21.09.2007, rezultând suma de lei (lei majorări calculate prin Decizia de impunere – lei majorări calculate eronat)”

“...pentru suma de reprezentând taxa pe valoare adăugată necolectată, majorările de întârziere se calculează pe perioada 25.02.2007 – 21.09.2007, rezultând suma de lei (lei calculate prin Decizia de impunere – lei majorări calculate eronat).”

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că, cuantumul majorărilor de întârziere datorate de societate aferente taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar este în sumă totală de lei, structurată astfel:

- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere calculate pe perioada 25.08.2006 – 21.09.2007,
- lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necolectată, calculate pe perioada 25.02.2007 – 21.09.2007.

Din contestația formulată, la pag.5, se reține că, contestatoarea nu este de acord cu suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necolectată, calculate pe perioada 25.02.2007 – 21.09.2007.

Referitor la suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necolectată, calculate pe perioada 25.02.2007 – 21.09.2007, se reține că, stabilirea de majorări de întârziere în sarcina contestatoarei, reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoare adăugată, pentru TVA necolectată, S.C. S.R.L. R datorează și suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necolectată, calculate pe perioada 25.02.2007 – 21.09.2007, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept „accesoriul urmează principalul”.

Ca urmare a celor reținute mai sus, contestația formulată referitoare la majorările de întârziere urmează a fi:

- respinsă ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necolectată,
- admisă pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necolectată precum și pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul la art.126, alin.(9), lit.b), [art.143, alin.\(1\), lit.g\)](#) precum și [art. 144¹](#) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 7, alin.(1), alin.(2), alin.(4) , art.11, alin.(2) și alin. (3) din O.M.F.P.nr. 2222/22.12.2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoare adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit.a) - i), art. 143 alin.(2) și art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, [art.119, alin.\(1\)](#), art.120, alin.(2), alin.(7), art.122, alin.(1), lit.c), art.216, alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea parțială a contestației, ca neîntemeiată, formulată de **S.C. S.R.L. Reșița, pentru suma totală de lei**, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., în baza Raportului de inspecție fiscală, înregistrat sub nr., reprezentând:

- lei - taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar,
- lei - taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada
01.06.2007 – 31.08.2007,
- lei - taxa pe valoare adăugată respinsă la rambursare pentru perioada
01.09.2007 – 30.09.2007,
- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necolectată.

2. Admiterea parțială a contestației formulată de **S.C S.R.L. R, pentru suma totală de lei**, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., în baza Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr., reprezentând:

- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată necolectată,
- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere.