



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Bistrița-Năsăud**

### **Biroul de soluționare a contestațiilor**

DOSAR NR. 1/62/2012.



Str. 1 Decembrie nr. 6-8  
Bistrița, Bistrița-Năsăud  
Tel. direct : +0263 212 039  
Secretariat : +0263 210 661 int. 503, 510  
Fax : +0263 216 880  
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

### **DECIZIA NR. 5/26.01.2012**

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L.,  
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 22757/19.09.2011.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de S.C. X S.R.L. , prin adresa nr. 22757/15.09.2011 (fila nr. 151), în legătură cu încetarea motivelor pentru care soluționarea contestației depusă de aceasta împotriva Deciziei de impunere nr. 819/21.08.2006 emisă de A.I.F. Bistrița a fost suspendată prin Decizia nr. 226/22.11.2006 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. (filele nr. 132-143). Prin aceeași adresă contestatoarea solicită repunerea pe rol a contestației menționate. În probațiune este anexată Sentința penală nr. .../F/2011 a Tribunalului Bistrița-Năsăud – definitivă – (filele nr. 144-150) prin care această instanță menține în totalitate Rezoluția Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud din 03.01.2011 pronunțată în dosarul nr. .../P/2004 privind pe învinuții AD (administrator S.C. X S.R.L) și MD (director general al S.C. X S.R.L. și administrator al S.C. Y S.R.L.).

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 819/21.08.2006 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, are ca obiect suma totală de ... lei, reprezentând: ... lei - impozit pe profit, ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei - taxă pe valoarea adăugată, ... lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și ... lei - amendă contravențională.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut prin Codul de procedură fiscală iar la data depunerii, competența de soluționare a aparținut Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F..

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei nr. 226/22.11.2006 (filele nr. 132-143), în temeiul art. 184 alin. (1) lit. a). din Codul de procedură fiscală s-a decis suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii. Prin aceleași considerente au fost rezolvate și excepțiile ridicate de contestatoare iar prin dispozitivul deciziei s-a

transmis capătul de cerere privind amenda contravențională de ... lei D.G.F.P. Bistrița-Năsăud pentru a fi înaintată spre soluționare instanței judecătorești competente.

În raport de cele de mai sus considerăm justificată procedura de repunere pe rol a contestației a cărei soluționare a fost suspendată prin Decizia nr. 226/22.11.2006.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, 207 și 209 din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. 819/21.08.2006 cu privire la suma totală de **...lei** reprezentând : ... lei - impozit pe profit, ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei - taxă pe valoarea adăugată și ... lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

### **Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:**

**I. Urmare adresei Inspectoratului județean de poliție Bistrița-Năsăud nr. 65838/08.02.2005, Garda Financiară - Secția Bistrița-Năsăud a declanșat un control la S.C. X S.R.L. din , materializat prin Nota de constatare nr. 201008/24.03.2005 (filele nr. 11-12).**

Au fost verificate aspectele sesizate de Inspectoratul județean de poliție Bistrița-Năsăud prin adresa nr. 65838/08.02.2005 referitoare la diminuarea obligațiilor fiscale care ar fi trebuit achitate în realitate de S.C. X S.R.L. din , în condițiile în care veniturile obținute din activitățile de transport internațional de persoane și de turism sunt aproape anulate de valoarea cheltuielilor înregistrate pentru fiecare cursă. Organele de poliție au consemnat ca dl MD deținea atât calitatea de administrator la S.C. Y S.R.L. cât și cea de director general la S.C. X S.R.L. din .

Prin Nota de constatare nr. 201008/24.03.2005 (filele nr. 11-12), Garda Financiară - Secția Bistrița-Năsăud a constatat că scopul încheierii contractului nr. 125/01.12.2003 (fila nr. 33) și a convenției nr. 1/06.01.2004 (fila nr. 31) cu S.C. Y S.R.L. a fost diminuarea obligațiilor fiscale care ar fi trebuit înregistrate și plătite de S.C. X S.R.L. din stabilind totodată un prejudiciu estimativ în sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit.

Cu adresa nr. 201022/24.03.2005 (fila nr. 34), Garda Financiară Secția Bistrița Năsăud a transmis Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, Nota de constatare nr. 201008/24.03.2005 în vederea verificării și stabilirii în întregime a obligațiilor fiscale datorate de S.C. X S.R.L., motiv pentru care reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au declanșat inspecția fiscală materializată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală din 18.08.2006 (filele nr. 90-102), act ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. 819/21.08.2006 (filele nr. 107-110).

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală se desprinde faptul că, perioada supusă inspecției a fost 01.01.2004 - 30.06.2006 în ce privește impozitul pe profit și respectiv 01.03.2004 - 31.08.2005 în ce privește taxa pe valoarea adăugată.

În concret, așa cum rezultă din documentele întocmite de A.I.F. Bistrița-Năsăud, cu ocazia inspecției fiscale efectuate organele de verificare au constatat că

S.C. X S.R.L. a desfășurat activitate de transport rutier de persoane, intern și internațional, precum și activități specifice agențiilor de turism, în baza licenței nr. 2238/20.04.2004. Analizându-se documentele deținute de societatea controlată precum și cele întocmite de aceasta în vederea justificării deductibilității unor cheltuieli la calculul profitului impozabil ori a scutirii de taxă pe valoarea adăugată a activităților desfășurate, s-au stabilit încălcări ale legislației în materie cu influențe directe asupra obligațiilor bugetare constând în impozit pe profit și T.V.A..

Astfel, referitor la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza contractului nr. 125/01.12.2003 și a actului adițional nr. 1/06.01.2004, S.C. X S.R.L. a închiriat locatarului S.C. Y S.R.L. autocarul Mercedes având numărul de înmatriculare ... în vederea realizării cu acesta de transporturi internaționale de persoane la comanda locatorului. Potrivit clauzelor contractului și documentelor întocmite, locatorul S.C. X S.R.L. a achitat locatarului S.C. Y S.R.L. suma de .... lei pentru fiecare cursa dus - întors, România - Spania. Locatorul a mai suportat și cheltuielile cu diurna conducătorului auto, cu carburanții, taxele de autostradă și alte cheltuieli care au fost înregistrate în contabilitatea proprie. Așa fiind, organele de inspecție fiscală au stabilit că, potrivit prevederilor art. 3 și art. 6 din Normele privind condițiile de utilizare a vehiculelor deținute temporar în scopul efectuării operațiunilor de transport rutier aprobate prin Ordinul M.L.P.T.L. nr. 1843/2001, cheltuielile cu salariul conducătorului auto, cu carburanții, cu taxa de autostradă precum și alte cheltuieli efectuate pe parcursul transportului cad în sarcina locatarului S.C. Y S.R.L., motiv pentru care ele nu pot fi deductibile fiscal la locatorul S.C. X S.R.L..

În consecință, în temeiul prevederilor art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii în cuantum de ... lei în temeiul prevederilor art. 115 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. X S.R.L., în calitate de locator, și respectiv S.C. TEB S.R.L., în calitate de utilizator, a fost încheiat contractul nr. 104/04.02.2004 (fila nr. 37). Potrivit clauzelor acestuia locatorul pune la dispoziția utilizatorului autovehiculele înmatriculate sub numerele ..., ... și respectiv ... pentru efectuarea de transporturi internaționale de persoane, S.C. X S.R.L. urmând să primească în schimb o chirie de ... Euro/km/auto.

Considerând că transportul de persoane este scutit de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, S.C. X S.R.L. a încasat 75% din valoarea biletelor de călătorie vânzându-le emitând facturi fiscale fără a înscrie în acestea taxa pe valoarea adăugată.

Organele de control fiscal au constatat însă, că documentele prezentate pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere aferentă veniturilor din transportul internațional de persoane nu îndeplinesc condițiile art. 8 alin. 2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1846/2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1)

din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că următoarele documente sunt emise pe numele operatorului de transport rutier S.C. TEB S.R.L. și nu în nume propriu :

- caietul de sarcini al licenței de traseu și licența de traseu;
- foaia de parcurs vizată de organele vamale;
- diagrama biletelor de călătorie.

În aceeași manieră, S.C. X S.R.L. a încheiat contractul nr. 34/09.03.2005 (filele nr. 35-36) cu S.C. AMR S.R.L. din (A) pentru efectuarea de prestări de servicii aferente transportului internațional de persoane și vânzarea de bilete în regim de comision.

În legătură cu derularea acestui contract s-a constatat că transportul a fost efectuat cu autovehiculele ... și ... care, ulterior, au fost înmatriculate cu numerele ... și ..., autocare proprietatea S.C. X S.R.L., aceasta având punct de lucru în T.

Organele de inspecție fiscală, analizând documentele prezentate pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere aferentă veniturilor din transportul internațional de persoane, au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile art. 8 alin. 2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1846/2003, în sensul ca următoarele documente sunt emise pe numele operatorului de transport rutier S.C. AMR S.R.L. și nu în nume propriu :

- caietul de sarcini al licenței de traseu;
- foaia de parcurs vizată de organele vamale;
- biletele de călătorie.

S-a concluzionat astfel că S.C. X S.R.L. a înregistrat în evidențele contabile venituri din transporturile internaționale de persoane, respectiv 60% din valoarea biletelor de călătorie, încălcând prevederile art. 2 alin. (3) din Normele metodologice de efectuare a transporturilor rutiere și a activităților conexe acestora, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 1842/2001, conform cărora licențele de execuție pentru traseu sunt documente cu regim special, nominale și netransmisibile.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că activitatea desfășurată de S.C. X S.R.L. în derularea contractelor încheiate cu S.C. TEB S.R.L. și respectiv S.C. AMR S.R.L. nu este una scutită de taxă pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, în temeiul prevederilor art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 coroborate cu cele ale pct. 24 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 precum și a art. 115 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei precum și accesoriile aferente acesteia de ... lei.

În sensul celor referitoare la impozitul pe profit și respectiv taxa pe valoarea adăugată anterior arătate Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud a emis Decizia de impunere nr. 819/21.08.2006 (filele nr. 107-110) prin care a stabilit un total suplimentar de plată în sarcina petentei suma de ...lei, reprezentând (conform raportului de inspecție fiscală): ... lei - impozit pe profit, ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei - taxă pe valoarea adăugată, ... lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

**II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 819/21.08.2006 (filele nr. 107-110) emisă de Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud petenta, formulează contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud sub nr. 3895/11.09.2006 (filele nr. 112-121), transmisă și înregistrată la A.N.A.F. sub nr. 342048/13.10.2006.**

Prin contestația formulată S.C. X S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere nr. 819/21.08.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 18.08.2006 ca fiind netemeinice și nelegale.

În motivarea cererii sale S.C. X S.R.L. a invocat atât aspecte de ordin procedural invocând nulitatea actelor atacate cât și motive de fond solicitând constatarea netemeinicii ori nelegalității deciziei de impunere contestată.

Întrucât, așa cum s-a arătat mai sus, prin Decizia nr. 226/22.11.2006, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. (care avea competență în soluționare la vremea aceea) a rezolvat capetele de cerere vizând excepțiile, și aspectele de ordin procedural (inclusiv amenda contestată), urmează ca în continuare să fie reluată procedura de soluționare doar pentru fondul problematicei, fond, a cărui analiză a fost suspendată până la soluționarea definitivă a laturii penale.

Astfel, pe fond, S.C. X S.R.L. arată că, în calitate de operator de transport autorizat pentru transport intern și internațional de persoane, din anul 2000 a prestat, în baza unor contracte, servicii de transport și de vânzare bilete pentru două societăți, respectiv S.C. TEB S.R.L. și S.C. AMR S.R.L., devenind cărauș și comisionar. Contractele cu cele două societăți partenere au fost încheiate respectând prevederile Codului civil și comercial și ale alin. (2) lit. b), alin. (5) și alin. (6) ale art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea invocă prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1846/2003 în sensul că pentru determinarea corectă a bazei de impozitare privind taxa pe valoarea adăugată, este absolut necesar să se țină cont de raporturile juridice existente între societățile partenere. Mai mult, societatea consideră că bugetul statului nu a fost păgubit întrucât prin facturarea cu taxă pe valoarea adăugată a serviciului de transport, celelalte două societăți ar fi colectat și dedus aceeași sumă.

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor ocazionate de transportul internațional de persoane suportate de locator, S.C. X S.R.L. susține că aspectele cu privire la derularea contractului de închiriere și transport încheiat cu S.C. Y S.R.L., cu toate implicațiile privind taxele și impozitele aferente și modul de înregistrare în evidențele contabile ale celor două societăți a sumelor încasate au făcut obiectul unor controale finalizate cu încheierea Notei de constatare nr. 422/17.08.2004 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 3811/18.10.2004.

Pentru aceste aspecte contestatoarea apreciază că actele atacate sunt netemeinice, nelegale și nefondate.

În vederea reluării procedurii de soluționare a cauzei, după încetarea motivelor de suspendare, cu adresele nr. 22757 din 23.09.2011 și respectiv din 16.11.2011 (filele nr. 153 și 177), printre altele, au fost solicitate A.I.F. atât înaintarea dosarului



contestației cât și exprimarea unui punct de vedere și a unor propuneri de soluționare a cauzei în raport cu soluția adoptată de organele penale.

Cele solicitate au fost transmise prin adresa nr. 5811/22.11.2011 (fila nr. 184) regăsindu-se anexate la filele (1-122 și 180-183).

De asemenea, prin adresa nr. 22757/16.11.2011 (fila nr. 178), a fost solicitat contestatoarei, în copie, raportul de expertiză contabilă ce a fost administrat ca probă în fața organelor de urmărire și suplimentul la acesta.

Raportul de expertiză și suplimentul acestuia, transmise de contestatoare cu adresa nr. 28675/22.11.2011 (fila nr. 214) a fost înaintat pentru formulare punct de vedere A.I.F. Bistrița-Năsăud cu scrisoarea nr. 22757/24.11.2011. Punctul de vedere al A.I.F. Bistrița-Năsăud ne-a fost comunicat la data de 07.12.2011 prin adresa nr. 6004/06.12.2011 (filele nr. 216-219).

Precizăm că prin ambele răspunsuri transmise, A.I.F. Bistrița-Năsăud arată că își menține punctul de vedere avut la efectuarea controlului și, considerând că sumele suplimentare stabilite cu acea ocazie în sarcina contestatoarei sunt legal și întemeiate datorate, solicită respingerea ca neîntemeiată a contestației.

### **III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:**

#### **A). Referitor la impozitul pe profit.**

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sarcina contestatoarei, apreciem că pentru soluționarea litigiului fiscal intervenit între aceasta și organele de inspecție fiscală, urmează să se stabilească dacă, cheltuieli de natura celor privind salariul și diurna conducătorului autocarului, a celor cu carburanții și taxele de autostradă achitate precum și a altor cheltuieli aferente exploatării autocarului închiriat în scopul transportului internațional de persoane, pot să fie deductibile din punct de vedere fiscal dacă, potrivit contractului comercial nr. 125/01.12.2003 și a actelor adiționale la acesta, încheiate între petentă și S.C. Y S.R.L., ele au căzut în sarcina locatorului.

În acest sens precizăm că sunt aplicabile speței prevederile generale cu privire la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cuprinse la art. 21 alin. (1) Cod fiscal, precum și dispozițiile speciale privitoare la condițiile de utilizare a vehiculelor deținute temporar în scopul efectuării operațiilor de transport rutier reglementate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transportului și locuinței nr. 1843/05.12.2001 (denumit în continuare O.M.L.P.T.L. nr. 1843/2001), așa cum erau ele valabile în perioada verificată (01.01.2004 – 30.06.2006).

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) Cod fiscal *“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”*

Conform art. 3 alin. (1) din O.M.L.P.T.L. nr. 1843/2001 “În sensul prezentelor norme, un vehicul se consideră vehicul închiriat dacă sunt îndeplinite, cumulative, următoarele condiții:

- a). .....
- b). *contractul de închiriere prevede numai punerea la dispoziție a vehiculului, **fără conducător auto**, pe o durată determinată;*
- c). *este la dispoziția exclusivă a locatarului pe toată durata contractului de închiriere ;*
- d). ***este condus de personalul angajat al locatarului.***”.

Potrivit art. 4 alin. (1) din O.M.L.P.T.L. nr. 1843/2001 “Existența calității de vehicul închiriat se probează cu următoarele documente, care trebuie să se afle la bordul vehiculului:

- a). *contractul de închiriere sau un extras legalizat al acestuia, care conține numele locatorului, numele locatarului, data și durata contractului, numărul de înmatriculare al vehiculului;*
- b). *legitimația de serviciu a conducătorului auto sau o adeverință din care să reiasă că este angajat al operatorului de transport locatar, numele angajatului și numele angajatorului, precum și durata contractului de muncă.”.*

Iar potrivit art. 6 din O.M.L.P.T.L. nr. 1843/2001 “În baza contractului de închiriere locatarul utilizează vehiculele închiriate cu aceleași drepturi și obligații ca și pentru vehiculele pe care le deține în proprietate.”.

În raport cu prevederile legale anterior citate rezultă cu claritate că, de principiu, orice cheltuială care este efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile este o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit. De asemenea, din cuprinsul aceluiași prevederi, se desprinde faptul că, pentru un vehicul închiriat, cheltuielile de utilizare a acestuia sunt în sarcina locatarului, de asemenea și cheltuielile de natură salarială ale conducătorului, ca angajat al acestuia.

În cazul analizat, potrivit contractului de închiriere nr. 125/01.12.2003 și a actelor adiționale care l-au completat și/sau modificat (filele nr. 31-33), încheiate între S.C. Y S.R.L. în calitate de locatar și S.C. X S.R.L. în calitate de locator rezultă următoarea stare de fapt:

- obiectul contractului este închirierea de către S.C. Y S.R.L. a autocarului marca Mercedes cu numărul de înmatriculare ... proprietatea S.C. X S.R.L.;
- valoarea lunară a chiriei a fost stabilită la suma de ... lei (... lei vechi);
- cheltuielile privind motorina, taxele de autostradă și alte cheltuieli care se fac pentru o călătorie dus-întors România-Spania, s-a stabilit că se vor suporta de către S.C. X S.R.L. (act adițional din 15.12.2003 – fila nr. 32);
- prețul pentru o călătorie dus-întors, pentru ruta România-Spania a fost stabilit la suma de .... lei (... lei vechi);
- plata conducătorului auto se face de către S.C. X S.R.L. (act adițional din 05.01.2004 – fila nr. 31).

Organele de inspecție fiscală au stabilit astfel că petenta, în respectarea clauzelor contractuale anterior arătate, a înregistrat în evidențele contabile și fiscale ale anului 2004 cheltuieli cu diurna șoferului, combustibilul, taxele de autostradă, piesele precum și alte cheltuieli aferente autocarului închiriat în sumă totală de ... lei (... lei vechi – a se vedea în acest sens Anexa nr. 6 la R.I.F. – filele nr. 83-84).

Față de cele anterior arătate apreciem că petenta, nu putea să deducă asemenea cheltuieli, avându-se în vedere că ele, de drept, ar fi fost recunoscute ca deductibile la locatar (a se vedea în acest sens dispozițiile art. 21 alin. 1 Cod fiscal, coroborate cu cele ale art. 6 din O.M.L.P.T.L. nr. 1843/2001). Prin maniera în care petenta a înțeles să-și diminueze baza de impozitare a impozitului pe profit cu astfel de cheltuieli s-a produs bugetului de stat un prejudiciu în cuantum de ... lei (... x 25%) reprezentând impozit pe profit.

În acest sens sunt și cele stabilite de către organele de urmărire penală care, în drept sesizate, au stabilit că prin maniera de lucru, în relația S.C. Y S.R.L. – S.C. X S.R.L., organele de conducere ale petentei au săvârșit infracțiunea de evaziune fiscală în formă continuată. A se vedea în acest sens Rezoluția procurorului sef-secție urmărire penală a Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud din 03.01.2011 (filele nr. 166-173) menținută prin Sentința penală nr. .../F/2011 pronunțată în ședința publică din ... de către Tribunalul Bistrița-Năsăud în dosar nr. .../112/2011 (filele nr. 144-150).

Pentru aceste motive urmează ca cererea petentei vizând impozitul pe profit de ... lei urmează a fi respinsă ca fiind neîntemeiată.

Nu pot fi reținute criticile contestatoarei potrivit cărora organele de inspecție fiscală ar fi nesocotit voința liber exprimată și consimțită a părților contractante așa cum rezultă ea din actele efectiv încheiate (contract și acte adiționale). Aceasta pentru că, organele de inspecție fiscală nu au făcut un asemenea lucru. Singurul aspect pe care contestatoarea nu îl înțelege este că organele fiscale au exclus de la deducere aceste cheltuieli nemodificând sub nicio formă clauze contractuale. Petenta se poate angaja să suporte astfel de cheltuieli însă, în plan fiscal, ele nu-i sunt deductibile la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit.

În ceea ce privește afirmațiile cum că nu au fost acceptate aceste cheltuieli, ca deductibile la niciuna din societățile contractante și că s-ar fi produs astfel o dublă impunere precizăm următoarele:

- conform datelor din dosar (fila nr. 203) rezultă că S.C Y S.R.L. era plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Cum la stabilirea acestui tip de impozit este avută în vedere doar cifra de afaceri, indiferent de nivelul cheltuielilor efectuate, chiar dacă ar fi contabilizat, așa cum era și normal de fapt să o facă, cheltuielile cu diurna, carburanții, taxele de autostradă , ... etc. ce fac obiectul cauzei ele nu ar fi influențat nivelul impozitului ce trebuia achitat de acest contribuabil;

- pe de altă parte, așa cum anterior s-a arătat, cheltuielile menționate nu puteau fi considerate deductibile nici la locatar întrucât ele erau în legătură cu un angajat al locatarului și un mijloc de transport închiriat care producea venituri impozabile pentru același locatar;



- prin urmare, faptul că aceste cheltuieli nu au beneficiat de deducere la niciuna din societăți nu este decât o consecință atât a voinței persoanelor contractante exprimată prin clauzele cuprinse în actele încheiate cât și a naturii diferite și a modului diferit de stabilire a bazei de impozitare și respectiv impozitelor datorate de cele două societăți.

Prin prisma celor arătate este limpede că nu s-a produs o dublă impozitare așa cum neîntemeiat se afirmă.

În fine, referitor la afirmația că expertiza contabilă administrată în dosarul de urmărire penală nr. 403/P/2004 precum și cele reținute prin Rezoluția de soluționare a cauzei sunt suficiente pentru a da o decizie favorabilă în rezolvarea contestației precizăm că, în plan fiscal, expertiza administrată de învinuiți în faza de urmărire nu este decât un mijloc de probă ca oricare altul, în baza căruia s-a stabilit prejudiciul penal. Aceasta cu atât mai mult cu cât ea este realizată de către un expert contabil și nu de către un expert fiscal (consultant fiscal). Apreciem aici că în mod forțat expertul contabil nuanțează relația dintre S.C. Y S.R.L. și S.C. X S.R.L. tratând-o ca fiind una de asociere în participațiune. Ea nu corespunde unei asocieri în participațiune iar pentru a ajunge la o asemenea concluzie clauzele contractuale au fost denaturat interpretate.

#### **B). Referitor la taxa pe valoarea adăugată.**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, pentru soluționarea diferendului de natură fiscală iscat între organele de inspecție fiscală și contestatoare, este necesar să se stabilească dacă activitățile desfășurate de către S.C. X S.R.L. în baza contractelor de comision încheiate cu S.C. TEB S.R.L. București și respectiv cu S.C. AMR S.R.L. (A) fac parte din categoria celor scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere.

În acest sens precizăm că, actele normative speciale aplicabile speței în perioada 01.01.2004 – 31.08.2005 sunt Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost aceasta modificată și completată ulterior, Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare precum și Ordine ale Ministrului Finanțelor Publice de aprobare a unor instrucțiuni privind aplicarea acestora.

Reglementând regimul de impozitare, art. 126 alin. (4) din Codul fiscal clasifică, din punct de vedere al acestui regim, operațiunile impozabile astfel:

- a). operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;
- b). operațiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate, așa cum sunt ele prevăzute la art. 143 și art. 144 din Codul fiscal;
- c). operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate, așa cum sunt ele prevăzute la art. 141 din Codul fiscal;

d). operațiuni de import scutite de taxa pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 142 din Codul fiscal, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată în vama.

Scutirile cu drept de deducere la care face trimitere art. 126 alin. (4) lit. b). din Codul fiscal sunt reglementate de art. 143-144 unde sunt enumerate precis și limitativ operațiunile ce se încadrează în regimul de scutire. Legat de speța concretă supusă soluționării, aceasta urmează a fi analizată prin prisma prevederilor art. 143 alin. (1) lit. e). și p). din Codul fiscal coroborate cu instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. 1846/22.12.2003.

În conformitate cu dispozițiile art. 143 alin. (1) lit. e). și p).:

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a). .....

.....

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

.....

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

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

Față de textele legale anterior citate se poate concluziona că transportul internațional de persoane, prestările de servicii legate direct de acesta, precum și prestările de servicii efectuate de intermediari care acționează în numele sau în contul unei alte persoane, atunci când intervin în operațiuni de transport internațional, sunt activități scutite de taxă pe valoarea adăugată, justificarea acestui regim urmând a se realiza pe baza documentelor stabilite prin norme precum și a îndeplinirii condițiilor și procedurii stabilite prin acestea.

În urma analizării constatărilor regăsite în Raportul de inspecție fiscală din 18.08.2006 și Decizia de impunere nr. 819/21.08.2006, a documentelor prezentate, precum și a motivațiilor date de petentă în vederea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată, pentru activitatea desfășurată în perioada 01.01.2004 – 31.08.2005, s-au constatat următoarele:

#### 1). Privitor la relația S.C. X S.R.L. – S.C. TEB S.R.L..

Activitatea petentei, în perioada avută în vedere de către organele de inspecție fiscală, la verificarea ce face obiectul contestației, a constat pe de o parte, în aceea de colaborare cu S.C. TEB S.R.L. București în baza contractului nr. 104/04.02.2004 (fila nr. 37), iar pe de altă parte, în a oferi clienților interesați prestarea unor servicii în

prețul cărora era inclus și transportul internațional în și din străinătate, transport care în realitate era efectiv realizat de către altcineva decât S.C. X S.R.L..

În ceea ce privește colaborarea cu S.C. TEB S.R.L. București, reflectată în documentele avute în vedere de către organele de inspecție fiscală (a se vedea Anexa 3 - filele nr. 88-89), precizăm că urmează să se analizeze dacă operațiunile consemnate în cuprinsul acestor documente justificative emise de către S.C. X S.R.L. către societatea anterior menționată se încadrează în categoria operațiunilor care beneficiază de scutire de taxa pe valoarea adăugată, precum și dacă societatea petentă deține toate documentele justificative nominalizate de O.M.F.P. nr. 1846/2003.

În concret, în scopul efectuării de operațiuni de transport internațional de persoane petenta a încheiat două contracte comerciale cu S.C. TEB S.R.L. București. Contractul încheiat la data de 04.02.2004 (fila nr. 37) este un contract de închiriere prin care petenta, în calitate de locator, înstrăinează dreptul de folosință al autocarelor cu numerele de înmatriculare ..., ... și ... locatarului S.C. TEB S.R.L. București contra unei chirii de ... Euro/Km/auto. Celălalt contract perfectat între aceleași părți, în data de 06.01.2004 (filele nr. 41-43), intitulat "Contract de transport" are ca obiect transportul de persoane executat de către cărașul S.C. X S.R.L. cu unul din aceleași autocare și anume ... (dactilografiat în mod eronat CDN în contract) pentru beneficiarul S.C. TEB S.R.L. București utilizând biletele, programele, licența de traseu și caietele de sarcini ale beneficiarului. Pentru această activitate s-a stabilit că, S.C. X S.R.L. în calitate de căraș va încasa 75% din contravaloarea biletelor de călătorie vândute în timp ce beneficiarului îi revin doar 25 procente din aceste încasări.

Astfel, în derularea contractelor sus menționate, după fiecare cursă, cărașul (S.C. X S.R.L.) factura beneficiarului sume cuprinse între ... lei și ... lei (a se vedea Anexa 3 privind situația acestor facturi de la filele nr. 88-89) reprezentând 75% din valoarea biletelor de călătorie vândute, documentele în cauză fiind întocmite fără T.V.A., operațiunea fiind considerată scutită cu drept de deducere.

Având în vedere prevederile art. 143 alin. (1) lit. e). din Codul fiscal potrivit cărora este scutit de taxă pe valoarea adăugată transportul internațional de persoane precizăm că activitatea desfășurată de petentă, descrisă anterior, nu poate fi încadrată în aceste dispoziții legale, pentru a putea beneficia de scutire, întrucât dreptul de folosință asupra autocarului cu care s-au efectuat cursele (...) a fost înstrăinat (contract nr. 104/04.02.2004 - fila nr. 37) și, prin urmare, petenta nu-și poate asuma transportul internațional efectuat cu acest autocar.

Pe de altă parte, potrivit contractului de comision încheiat (filele nr. 38-40), S.C. TEB S.R.L. București, factura către S.C. X S.R.L. contravaloarea totală a biletelor vândute (mai puțin comisionul acordat), fapt care denotă că-și revendică integral transportul.

Față de motivele invocate de petentă în cuprinsul contestației, conform cărora activitatea sa se încadrează în dispozițiile art. 8 alin. (5) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/2003, precizăm că, pentru a beneficia de scutirea prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. e). din Codul fiscal, petenta trebuia să justifice natura prestației și legătura acesteia cu transportul internațional.

Conform art. 8 alin. (5) din O.M.F.P. nr. 1846/2003 „*Scutirea de taxa pe valoarea adugata pentru serviciile legate direct de transportul international de persoane se justifica cu documente din care sa rezulte natura prestatiei si legatura directa cu transportul international de persoane*”.

Petenta însă nu a făcut dovada că ar fi prestat alte servicii legate direct de transport, ea pretinzând că este cărăuș, deci operator de transport.

În aceste condiții precizăm că nu pot exista doi transportatori pentru aceeași cursă și ambii să beneficieze de scutire de taxă pe valoarea adăugată. Astfel, având în vedere că licența de traseu și caietul de sarcini al acesteia aparțin S.C. TEB S.R.L. București, apreciem că aceasta este societatea care, în virtutea prevederilor art. 8 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1846/2003 beneficiază de scutire. Menționăm de asemenea că cele anterior susținute sunt confirmate și de faptul că Licența de execuție pentru vehiculul ..., valabilă în perioada în care s-au efectuat transporturile, a fost eliberată pe numele S.C. TEB S.R.L. București (a se vedea filele nr. 6 și 43).

Potrivit Anexei 3 (filele nr. 88-89) totalul sumelor încasate de la S.C. TEB S.R.L. București de către contestatoare, pe baza facturilor, în perioada la care se referă controlul, se ridică la ... lei, această sumă fiind impusă de organul de inspecție fiscală cu cota standard de taxă pe valoarea adăugată recalculată, rezultând astfel un T.V.A. de plată suplimentar în cuantum de ... lei.

Astfel, în raport de operațiunile efectiv derulate și a actelor normative în domeniu, rezultă indubitabil că activitatea din care petenta a obținut cota de 75% în cuantum de ... lei nu este una scutită de taxă pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, în mod legal, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu aceasta sumă, aplicând asupra ei cota standard de T.V.A. recalculată (procedeul sutei mărite) pentru a determina și stabili suplimentar în sarcina S.C. X S.R.L. impozitul indirect datorat.

Având în vedere motivele sus arătate urmează ca pretențiile petentei vizând acest capăt de cerere (T.V.A. suplimentar de ... lei) să fie respinse ca nelegale și netemeinice.

## 2). Privitor la relația S.C. X S.R.L. – S.C. AMR S.R.L..

În ceea ce privește colaborarea cu S.C. AMR S.R.L. (A), reflectată în cele 41 facturi avute în vedere de către organele de inspecție fiscală (a se vedea Anexa 4 - filele nr. 86-87), urmează să se analizeze dacă operațiunile consemnate în cuprinsul acestor documente justificative emise de către S.C. X S.R.L. către societatea anterior menționată se încadrează în categoria operațiunilor care beneficiază de scutire de taxa pe valoarea adăugată, precum și dacă societatea petentă deține toate documentele justificative nominalizate de O.M.F.P. nr. 1846/2003.

În concret, în scopul efectuării de operațiuni de transport internațional de persoane petenta a încheiat cu S.C. AMR S.R.L. (A) contractul nr. 34/09.03.2005 (filele nr. 35-36) prin care petenta în calitate de prestator se obligă să efectueze prestări de servicii aferente realizării de către beneficiar (S.C. AMR S.R.L.) a transportului internațional de persoane și să vândă bilete de călătorie pentru cursele efectuate de beneficiar. Prețul contractului pentru prestările de servicii efectuate de

prestator a fost stabilit în cuantum de 60% din contravaloarea biletelor vândute de acesta pentru cursele internaționale efectuate de beneficiar. Prin urmare, chiar din conținutul clauzelor contractuale rezultă suficient de clar că prestările contractate sunt aferente realizării transportului internațional de către S.C. AMR S.R.L. (beneficiar) iar nu de către S.C. X S.R.L. așa cum în mod eronat acesta susține. Astfel, potrivit art. 143 alin. (1) lit. e). Cod fiscal transportul internațional este scutit de taxă pe valoarea adăugată iar acest transport este asumat de către S.C. AMR S.R.L.. Prin urmare, prestările (cărăușiile) efectuate de S.C. X S.R.L. pentru călători, în numele S.C. AMR S.R.L., nu pot fi și ele scutite de taxă pe valoarea adăugată întrucât doar o singură entitate poate beneficia de calitatea de transportator și beneficia de scutire pentru acest serviciu, aceasta fiind S.C. AMR S.R.L.. Că este așa rezultă și din cele ce vor fi arătate în continuare.

Astfel, menționăm că, cu ocazia controlului efectuat s-a stabilit că operațiunile de transport internațional de persoane reflectate în facturile din Anexa nr. 4 au fost efectuate cu autocarele ... și respectiv ... proprietatea S.C. X S.R.L. (care ulterior au fost înmatriculate cu numerele ... și ... – societatea având punct de lucru în T). Cu aceeași ocazie s-a constatat că o parte din documentele prezentate în vederea justificării scutirii de taxa pe valoarea adăugată a prestărilor reflectate în facturile amintite sunt emise pe numele beneficiarului (S.C. AMR S.R.L.) și anume:

- caietul de sarcini al licenței de traseu;
- foaia de parcurs vizată de către organele vamale;
- biletele de călătorie.

În acest context apreciem că S.C. X S.R.L. nu poate beneficia de scutire de T.V.A. pentru serviciile a căror contravaloare constă în 60% din totalul biletelor vândute întrucât documentele legal prevăzute pentru justificarea transportului internațional sunt pe numele S.C. AMR S.R.L..

În acest sens sunt prevederile art. 143 alin. (1) lit. e). din Codul fiscal (citate anterior), coroborate cu dispozițiile art. 8 alin. (2) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1846/22.12.2003 (denumite în continuare Instrucțiuni).

Astfel, conform prevederilor art. 8 alin. (2) din Instrucțiuni *“Justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru transportul de persoane internațional cu mijloace auto se face cu următoarele documente:*

- a). licență 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 țară, vizate de către organul vamal;*
- d). diagrama biletelor de călătorie sau, după caz, facturile fiscale în cazul curselor ocazionale;*
- e). factura fiscală pentru contravaloarea biletelor vândute, în situația în care vânzarea biletelor se face prin intermediari.”.*

Or, așa cum anterior s-a arătat, caietul de sarcini al licenței de traseu, foaia de parcurs vizată de către organele vamale și respectiv biletele de călătorie sunt pe numele S.C. AMR S.R.L. care își revendică integral transportul. Prin urmare se poate spune că S.C. X S.R.L. a prestat servicii de transport pe cont propriu dar în numele



S.C. AMR S.R.L. și nu invers, încălcând astfel și art. 2 alin. (3) din O.M.L.P.T.L. nr. 1842/2001 potrivit căroră, printre altele, licențele de execuție pentru traseu sunt documente cu regim special, nominale și netransmisibile.

Astfel, în raport de operațiunile efectiv derulate și a actelor normative în domeniu, rezultă indubitabil că activitatea din care petenta a obținut cota de 60% în cuantum de ... lei nu este una scutită de taxă pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, în mod legal, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu aceasta sumă, aplicând asupra ei cota standard de T.V.A. recalculată (procedeul sutei mărite) pentru a determina și stabili suplimentar în sarcina S.C. X S.R.L. impozitul indirect datorat.

Având în vedere motivele sus arătate urmează ca pretențiile petentei vizând acest capăt de cerere (T.V.A. suplimentar de ... lei) să fie respinse ca nelegale și netemeinice.

***C). Referitor la accesorii.***

Referitor la cererea petentei vizând accesoriile contestate precizăm că întrucât acestea urmează cursul debitelor care le-au generat ea va fi de asemenea respinsă.

Referitor la afirmațiile petentei potrivit căroră în cuprinsul Anexei 3 totalul general ar fi mai mare cu ... lei precizăm că ele nu sunt probate.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul art. 210 și art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală se

DECIDE:

Respingerea contestației formulate de S.C. X S.R.L. pentru suma totală de ...lei reprezentând: ... lei - impozit pe profit, ... lei - accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei - taxă pe valoarea adăugată și ... lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată iar pe cale de consecință, menținerea deciziei de impunere nr. 819/21.08.2006 emisă de către organele Activității de Control Fiscal Bistrița-Năsăud.

Prezenta poate fi atacată la Curtea de Apel Cluj – Secția Comercială, de Contencios Administrativ și Fiscal în termen de 6 luni de la comunicare.

**p. DIRECTOR EXECUTIV ,**

**Verificat și avizat decizia:**  
*Șef birou soluționare contestații*

**Întocmit decizia:**  
*Consilier superior*