



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALE

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

DOSAR NR. 8/66/2005

DECIZIA NR. 45/29.05.2006

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. X S.R.L.** cu sediul in x, Str. Nasaudului, Bl. 5, Sc. A , Ap. 10, inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 17506/15.09.2005.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata de catre Activitatea de Inspecție Fiscala Bistrita-Nasaud in legatura cu contestatia depusa de S.C. X S.R.L. x.

Societatea formuleaza contestatie impotriva Decizilor de impunere cu nr. 2697/29.06.2005 intocmite pe baza Raportului de inspectie fiscala inregistrat sub acelasi numar din data de 30.06.2005, decizii emise de organele Activitatii de Inspecție Fiscala Bistrita-Nasaud, si are ca obiect **suma totala de S lei (S RON), reprezentand obligatii suplimentare la bugetul general consolidat al statului, constand in, impozit pe profit (SP. lei – SP RON), taxa pe valoarea adaugata (ST lei -ST RON), impozit pe dividende (SD lei – SD RON), dobanzi impozit pe profit (DP lei – DP RON) si penalitati aferente (PP lei – PP RON), dobanzi taxa pe valoarea adaugata (DT lei – DT RON) si penalitati aferente (PT lei – PT RON) si dobanzi impozit pe dividende (DD lei – DD RON) cu penalitati aferente (PD lei – PD RON).**

De consemnat faptul ca petenta nu a precizat exact suma contestata, dar mentioneaza expres numarul si data deciziilor contestate precum si natura obligatiilor stabilite suplimentar de organul de control.

Cat priveste obligatia suplimentara stabilita la impozitul pe dividende si accesoriile aferente, prin scrisoarea nr. 41/09.12.2005, inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 22877/09.12.2005, transmisa in completare la dosarul cauzei (fila 229), S.C. X S.R.L. x, prin administratorul societatii d-l C.V., a precizat ca intelege sa renunte la contestatia formulata astfel ca suma totala contestata (dupa scaderea impozitului calculat si accesoriilor aferente) ramane la S1 lei(S1 RON).

Constatand ca in speta sunt indeplinite conditiile de procedura stipulate de art. 175, 177 si 179 din O.G. nr. 92/2003® privind Codul de procedura fiscala, Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud este investit sa se pronunte asupra contestatiei.

Prin scrisoarea nr. 17506/20.09.2005 (fila 47) s-a solicitat petentei completarea documentatiei la dosarul cauzei, precum si alte acte si justificari pe care le considera necesare in sustinerea contestatiei, solicitare la care petenta nu a dat curs.

In aceste conditii prin adresa cu acelasi numar din 26.10.2005 (fila 49) s-a facut revenire, cele solicitate fiind partial transmise cu adresa nr. 37/21.11.2005 si inregistrate la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 21575/21.11.2005 (filele 55 la 186). De asemenea, prin scrisoarea cu acelasi numar din 28.11.2005 (fila 206), respectiv, din 28.12.2005 (fila 230) s-a solicitat petentei alte documente in sustinerea si completarea dosarului cauzei precum si precizari suplimentare in legatura cu suma contestata, explicatii cu privire la modalitatea de contractare si derulare a operatiunilor de transport international de persoane, a celor privind procurarea si vanzarea biletelor de calatorie, a documentelor intocmite si reflectarea in contabilitate a operatiunilor ce deriva din aceste activitati, cele solicitate fiind transmise la dosarul cauzei cu adresele nr. 41/09.12.2005 si nr. 01/05.01.2006, inregistrate la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 22877/09.12.2005, respectiv 200/05.01.2006 (filele 208 la 229 si 232 la 242).

Prin scrisoarea cu nr. 42/01.12.2005 (fila 207) petenta ne comunica adresa de corespondenta pentru transmiterea actelor de procedura.

In vederea completarii documentatiei in dosarul cauzei au fost ridicate in copie de la dosarul fiscal al societatii documentele anexate la filele 187 la 204 din dosar.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei retinem urmatoarele:

I. In Raportul de inspectie fiscala (filele 8 la 23) inregistrat la Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 2697/30.06.2005 se consemneaza ca in perioada 02.06.2005 la 30.06.2005 organele de control au desfasurat la S.C. X S.R.L. x inspectia fiscala totala pe perioada 24.03.2004 la 30.04.2005, inspectie efectuata in baza adresei nr. 65874/01.03.2005, a Inspectoratului de Politie al Judetului Bistrita-Nasaud–Serviciul de investigare a fraudelor–document inregistrat la Directia Generala Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 4477/02.03.2005.

Cu aceasta ocazie s-au determinat si consemnat in raport sume suplimentare datorate bugetului de stat in valoare totala de SP+ST+SD lei (SP+ST+SD RON) reprezentand impozite, taxe si D+P lei (D+P RON) accesorii aferente, in componenta pe surse aratata mai sus.

1. In legatura cu **impozitul pe profit** constatările inserate in Raportul de inspectie fiscala scot in evidenta urmatoarele aspecte :

a). S.C. X S.R.L. x a fost infiintata in anul 2004 (certificat de inmatriculare eliberat de Oficiul Registrului Comertului la data de 25 martie 2004) ocazie cu care a optat, in conformitate cu art. 104 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare la plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor. Conditia ca aceasta optiune sa ramana definitiva pe parcursul anului 2004 era ca in termen de 60 de zile de la infiintare sa fie angajati la unitate intre 1 si 9 salariati. Se constatata ca aceasta conditie, instituita de art. 103 lit. b) din Legea nr. 571/2003, nu a fost indeplinita in termenul prevazut de lege (primul angajat al societatii avea contractul de munca incheiat incepand cu data de 01.06.2004 – peste 60 zile de la infiintare). Fata de aceste constatari organul de control concluzioneaza ca societatea datoreaza **impozit pe profit**, aferent veniturilor inregistrate in evidenta contabila pe anul 2004, **in suma totala de SP1 lei** (SP1 RON).

Pentru neplata acestuia la termenele legale au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de DP1 (DP1 RON) si penalitati aferente de PP1 lei (PP1 RON).

b). Din verificarea punctuala efectuata asupra situatiilor centralizatoare anexate la facturile emise catre persoane fizice si confruntate cu diagramele puse la dispozitie de catre Inspectoratul de Politie al Judetului Bistrita-Nasaud s-a constatat ca societatea nu “*a facturat*” si inregistrat in evidenta contabila un numar de 58 bilete de transport in valoare de B EURO, adica B1 lei (B1 RON), astfel ca **impozitul pe profit determinat suplimentar in acest caz a fost de SP2 lei (SP2 RON)**. Organul de control mentioneaza ca prin incalcarea prevederilor art. 4 si 5 din Legea nr. 87/1994® privind neinregistrarea si nedeclararea veniturilor mentionate anterior, faptele descrise intra sub incidenta prevederilor art. 43 din Legea nr. 82/1991® si ale art. 11 din Legea nr. 87/1994®. Pentru intarzierea la plata a impozitului datorat suplimentar au fost calculate dobanzi in suma de DP2 lei (DP2 RON) si penalitati aferente de PP2 lei (PP2 RON).

c). Pentru trimestrul I 2005 organele de control au retinut ca societatea a calculat si declarat impozit pe profit datorat in suma de SP3 lei (SP3 RON), suma care nu a fost achitata pana la data controlului si in consecinta au fost stabilite dobanzi de intarziere in suma de DP3 lei (DP RON) si penalitati de PP3 lei (PP3 RON).

Fata de constatarile consemnate cu privire la impozitul pe profit, organele de control retin ca societatea nu datoreaza impozitul pe veniturile microintreprinderilor declarat si calculat in suma totala de SM Lei (SM RON) precum si faptul ca din acesta s-a achitat pana la data controlului suma de SM1 lei (SM1 RON).

2. In ceea ce priveste **taxa pe valoarea adaugata**, din cuprinsul raportului de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

a). Asa cum s-a aratat mai sus S.C. X S.R.L. s-a constituit la data de 25.03.2004 declarandu-se, de la infiintare, neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata, beneficiind de prevederile art. 152 alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind regimul special de scutire de la plata taxei pe valoarea adaugata pana la atingerea plafonului cifrei anuale de afaceri de 2 miliarde lei.

La data de 30.06.2004 agentul economic verificat a realizat o cifra de afaceri de 2.225.712.320 lei astfel ca, potrivit art. 152 alin. (3) din legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, avea obligatia ca in termen de 10 zile de la aceasta data sa se declare si inregistreze la organul fiscal ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. In opinia organelor de control, fata de aceste reglementari, coroborate cu cele ale pct. 56 (4) lit. B din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003, se retine ca societatea, pentru activitatea desfasurata, avea obligatia calcularii si platii taxei pe valoarea adaugata incepand cu data de 11.07.2004.

Raportat la aceasta stare de fapt organele de control au stabilit ca S.C. X S.R.L. x datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru veniturile realizate si cuprinse in facturi fiscale emise dupa data de 11.07.2004. Pentru operatiunile derulate dupa aceasta data se arata ca societatea in mod nejustificat a aplicat scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru activitatea de transport international de persoane. Se motiveaza ca in timpul controlului agentul economic nu a prezentat documentele justificative prevazute la art. 8 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1846/2004, adica : caietul de sarcini al licentei de traseu, foaile de parcurs sau alte documente din care sa rezulte data de intrare/iesire din/in tara, vizate de organele vamale. In timpul inspectiei fiscale contestatoarea a prezentat copii dupa caietul de sarcini

pentru servicii regulate de transport persoane (fila 35), licenta de executie pentru traseu transport rutier de persoane pentru servicii regulate (fila 36) si licenta de executie pentru vehicul pentru transporturi rutiere internationale (fila 37), documente ale caror **titular este S.C. Y S.R.L. y.**

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala (capitolul B.- Alte aspecte) se retine ca societatea petenta detine pe numele ei doar licenta de transport rutier public (fila 162).

Potrivit contractelor de inchiriere din data de 27.04.2004 si 26.04.2005- anexate (filele 110 la 114), societatea verificata nu mai detine in folosinta autocarul cu nr. BN 03 EKE, ca atare activitatea de transport internatinal de persoane nu a putut sa fie efectuata de petenta, aratinandu-se ca in baza acestor contracte S.C. Y S.R.L. y a obtinut licenta de executie pentru vehicul pentru transporturi rutiere internationale, licenta aflata, la data controlului in termenul de valabilitate.

Nici in urma discutiei finale purtata cu administratorul S.C. X S.R.L. x si a notei explicative data de acesta, in opinia organului de control, licenta de executie pentru traseu si licenta de executie pentru vehicul nu pot fi luate in considerare, intrucat ele au fost eliberate pe numele altui operator de transport (S.C. Y S.R.L.). Se precizeaza ca au fost prezentate la control, contractul de inchiriere al autovehiculului (filele 111 la 114) si contractul de vanzare bilete de transport international (filele 105 la 109), ca documente incheiate cu firma anterior citata.

Ca urmare a acestor constatari se retine ca societatea nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru transporturile internationale de persoane efectuate, scutire prevazuta de art. 143 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale art. 8 din O.M.F.P. nr. 1846/2003.

Fata de cele de mai sus organele de verificare au determinat suplimentar taxa pe valoarea adaugata **in suma de ST1 lei (ST1 RON)**, iar pentru plata cu intarziere au fost calculate dobanzi in suma de DT1 lei (DT1 RON) si penalitati aferente in suma de PT1 lei (PT1 RON).

b). Asa cum s-a aratat in cuprinsul capitolului privind impozitul pe profit, potrivit documentelor puse la dispozitie de organele de cercetare penala, s-a constatat ca societatea nu a facturat si inregistrat in contabilitate venituri in suma de B1 lei (B1 RON) provenind din vanzarea unui numar de 58 bilete de transport. Aferenta acestor venituri organele de verificare au calculat **suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de ST2 lei (ST2 RON)**, dobanzi de intarziere in suma de DT2 lei (DT2 RON) si penalitati in suma de PT.2 lei(PT2 RON).

De precizat faptul ca taxa pe valoarea adaugata suplimentara (ST. 1 lei plus ST2 lei) s-a calculat prin aplicarea cotei legale de 19%, pentru perioada supusa verificarii, la valoarea biletelor de calatorie vandute.

c). Din raport se retine faptul ca pentru veniturile in suma de B2 lei inregistrate de societate ca urmare constatarilor organelor de politie Vamala si Activitatii de Control Fiscal din Arad s-a determinat suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de ST3 lei (ST3 RON) si au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de DT3 lei (DT3 RON) si penalitati aferente de PT3 lei (PT3 RON).

Constatandu-se ca societatea a calculat si declarat taxa pe valoarea adaugata de recuperat la data de 31.03.2005 in suma totala de ST4 lei, iar din decontul depus la

organul fiscal pentru luna aprilie 2005 rezulta suma de ST5 lei (ST5 RON) de recuperat se conculzioneaza ca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata de plata suma de STII lei (STII)- (ST – (ST4+ST5) lei).

Pe baza constatarilor inscrise in Raportul de inspectie fiscala si ca urmare a modificarii bazei de calcul a impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata, organele Activitatii de inspectie fiscala au emis deciziile de impunere cu nr. 2697/29.06.2005 (anexa nr. 1 filele 24 la 26), titluri de creanta ce reflecta obligatiile fiscale suplimentare datorate de societate impreuna cu accesoriile, documente transmise petentei cu adresa nr. 213/26.08.2005 (filele 28 la 31) impreuna cu dispozitia privind masurile stabilite la control si decizia de instiintare a masurilor asiguratorii. In cuprinsul deciziilor de impunere au fost consemnate sintetic motivele de fapt si temeiurile de drept care au fost avute in vedere in luarea masurilor de catre organele de inspectie fisacla.

II. Impotriva Deciziilor de impunere cu nr. 2697/29.06.2005 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala reprezentand impozit pe profit, taxa pe valoarea adugata si accesoriile aferente, S.C. X S.R.L. x a depus contestatie, inregistrata la Activitatea de control fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 3859/26.08.2005. Contestatia, insotita de referatul cu propuneri de solutionare si anexele acestuia, a fost transmisa spre solutionare si a fost inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 17506/15.09.2005 (filele 32 la 43).

Prin cererea formulata, petenta contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar la sursele bugetare enumerate mai sus solicitand anulara ca netemeinice si nelegale a deciziilor de impunere. Totodata, in temmeiul art. 179 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, se solicita suspendarea executarii debitelor pana la solutionarea contestatiei.

Petenta arata in continutul contestatiei ca nu i s-au comunicat oficial Deciziile de impunere si Raportul de inspectie fiscala pentru a putea fi analizate in vederea contestarii. Se mentioneaza ca acestea s-au primit odata cu somatia nr. 10181/16.08.2005 insotita de titlurile executorii, fara decizii si actul de control.

In legatura cu debitele suplimentare stabilite petenta sustine urmatoarele:

Cat priveste impozitul pe profit se arata ca acesta a fost gresit calculat netinandu-se cont de unele erori constatate in contabilitatea celor doua societati, care in opinia petentei pot fi corectate pe baza unei expertize contabile. In legatura cu impozitul pe profit (SP.2 lei – SP2 RON) si taxa pe valoarea adaugata (ST2 – ST2 RON), sume determinate suplimentar ca aferente veniturilor rezultate din vanzarea a 58 bilete de transport international de persoane, neevidentiate in contabilitate, se arata ca acestea au fost anulate, cursa de transport nefiind efectuata si tocmai din acest motiv veniturile nu au fost contabilizate.

Cu privire la impozitul pe profit datorat se solicita compensarea diferentei ramasa de plata cu impozitul pe veniturile microintreprinderilor achitat in plus de societate, in suma de SM lei.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente petenta arata ca acestea nu sunt datorate intrucat activitatea de transport international ocazional de persoane a fost derulata efectiv pentru care societatea beneficiaza de scutire de la plata taxei pe valoarea adaugata in conformitate cu art. 143 alin (1) lit. e) din Codul fiscal, in care sens se sustine ca exista acte justificative necesare si care vor fi depuse ulterior la dosar.

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

1. Obligatia suplimentara la **impozitul pe profit** s-a stabilit ca urmare neindeplinirii de catre S.C. X S.R.L. a conditiilor legale pentru a fi platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, asa cum prevad dispozitiilor art. 103 lit. b) si art. 104 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, cat si faptului ca petenta nu a inregistrat in evidentele contabile veniturile provenite din vanzarea unor bilete de transport international de persoane.

Potrivit art. 104 alin. (3) din Codul Fiscal, *“O persoana juridica romana care este nou infiintata poate opta sa plateasca impozit pe venitul microintreprinderilor, incepand cu primul an fiscal, daca conditiile prevazute la art. 103 lit. a) si d) sunt indeplinite la data inregistrarii la registrul comertului si conditia prevazuta la art. 103 lit. b) este indeplinita in termen de 60 de zile inclusiv de la data inregistrarii”*.

Cum societatea s-a infiintat la data de 24.03.2004 (certificatul de inregistrare nr. J06/244/24.03.2004 eliberat la 25.03.2004) si a optat in baza acestor reglementari la plata impozitului pe veniturile microintreprinderilor, dar nu a indeplinit cerinta impusa de art. 103 lit b) din Legea nr. 571/2003 (angajarea in termen de 60 de zile inclusiv de la data inregistrarii de 1 pana la 9 salariati), era obligata la plata impozitului pe profit in conditiile Codului Fiscal pe toata perioada anului 2004.

In drept, masura este justificata pe dispozitiile pct. 6 a Normelor Metodologice de aplicare a art. 104 din Codul Fiscal conform carora, *“In cazul in care angajarea nu se realizeaza in termen de 60 de zile de la data eliberarii certificatului de inregistrare, microintreprinderea este platitoare de impozit pe profit de la data inregistrarii acesteia la registrul comertului”*.

Fata de cele de mai sus constatam ca masurile dispuse de organele de verificare pentru stabilirea diferentei suplimentare de impozit pe profit in suma de SP1 lei (SP1 RON) sunt legale si temeinice.

Cat priveste impozitul pe profit determinat suplimentar ca urmare neinregistrarii in contabilitate a sumei de B1 lei (B1 RON) provenind din vanzarea a 58 bilete de transport international de persoane apreciem ca, in lumina reglementarilor fiscale petenta era obligata sa evidentieze operatiunea de valorificare a biletelor si sa influenteze corespunzator rezultatele financiare. Cum aceste obligatii n-au fost indeplinite, societatea datoreaza impozitul pe profit si ca atare motivatiile petentei si probele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt intemeiate.

De altfel, organele de verificare constata ca biletele de transport in cauza au fost vandute pentru curse din date diferite si nu pentru o singura cursa asa cum sustine petenta. Cat priveste motivatia referitoare la faptul ca biletele au fost anulate pentru neefectuarea cursei, aceasta nu este sustinuta cu documente justificative. Mai mult, in referat, la pct. III (fila 39) organele de control arata ca, cele 58 bilete evidentiata de transportator (S.C. Y S.R.L. y) ca vandute si neevidentiate in contabilitatea S.C. X S.R.L. x, au fost puse la dispozitie pentru verificare de catre organele de politie impreuna cu diagramele aferente, iar pe aceste documente nu a fost trecuta mentiunea “ANULAT”.

Verificarea efectuata in cauza cu privire la acest capat de cerere retine ca organele de inspectie au determinat impozitul pe profit in suma de SP2 lei prin aplicarea cotei legale de 25% asupra veniturilor totale in suma de B1 lei, netinandu-se cont insa de faptul

ca pentru o parte din aceste venituri (cele inregistrate dupa data de 11.07.2004 de la care societatea avea obligatia de a se declara platitoare de taxa pe valoarea adaugata ca urmare depasirii plafonului cifrei de afaceri) s-a calculat suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de ST2 lei (despre a carui quantum si legalitatea calcularii lui se vor face precizari la capitolul din considerente privind taxa pe valoarea adaugata).

In aceasta situatie baza de impozitare determinata de organele de control a fost eronat stabilita in sensul ca ea nu a fost diminuata cu taxa pe valoarea adaugata legal inclusa in baza de calcul a impozitului pe profit ceea ce a influentat si quantumul acestei obligatii.

In contextul dat se impune ca pentru acest capat de cerere insumand SP1 lei (SP1 RON) si accesoriile aferente, actul contestat sa fie desfiintat urmand sa se restabileasca baza de calculul si implicit obligatiile datorate.

Cu privire la solicitarea petentei referitoare la compensarea impozitului pe veniturile microintreprinderilor achitat in plus constatam ca cererea avand asemenea obiect nu se solutioneaza prin procedura contestatiilor reglementate de Titlul IX al O.G. nr. 92/2003[®] privind Codul de procedura fiscala, urmand ca petenta sa se adreseze organului fiscal care gestioneaza veniturile bugetului general consolidat al statului pentru rezolvarea situatiei sesizate.

2. In ceea ce priveste **taxa pe valoarea** adaugata stabilita suplimentar, in speta de fata, urmeaza sa se analizeze daca operatiunile consemnate in facturile fiscale intocmite de S.C. X S.R.L. x catre "grupuri de persoane", pe perioada de dupa 11.07.2004, cu mentiunea "scutit cu drept de deducere" (numai de la 01.01.2005), considerate de catre organele de inspectie din cadrul Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud operatiuni impozabile cu cota standard de taxa pe valoarea adaugata de 19%, se incadreaza in categoria operatiunilor care beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata si in ce masura societatea detine documentele justificative nominalizate de O.M.F.P. nr. 1846/2003.

In fapt, asa cum rezulta din documentatia anexata la dosarul contestatiei, se constata ca in scopul efectuarii operatiunilor de transport international de persoane petenta a perfectat doua contracte comerciale cu S.C. Y S.R.L. y astfel: contractul nr. 257/27.04.2004, care desi este intitulat de transport calatori, in realitate este un veritabil contract de inchiriere (filele 110 la 114), precum si contractul de vanzare de bilete de transport international de pasageri nr. 46/26.08.2004 (filele 105 la 109 si 234 la 241).

Precizam ca, contractul nr. 257/27.04.2004 are ca obiect inchirierea, de catre petenta (prestator) a autocarului Mercedes benz cu numarul de identificare (inmatriculare) BN 03 EKE, beneficiarului (S.C. Y S.R.L.) pentru transportul pasagerilor acestuia (a beneficiarului) pe liniile proprii. Conform clauzelor contractuale prestatorul se obliga sa puna la dispozitia beneficiarului autocarul mentionat, asigura personalul de bord (o persoana), iar beneficiarul, printre altele, suporta cheltuielile de intretinere si exploatare a mijlocului de transport pe perioada utilizarii, asigura licenta de executie a autocarului, licenta de traseu, caietul de sarcini si autorizatiile de tranzit precum si personalul de bord suplimentar (a doua persoana).

Contractul nr. 46/26.04.2004 perfectat intre S.C. Y S.R.L. in calitate de transportator si S.C. X S.R.L. in calitate de agent, are ca obiect vanzarea de catre agent a biletelor de transport international de persoane, transport executat pe liniile directe de catre

transportator cu autocarul BN 03 EKE. Potrivit contractului, transportatorul, printre altele, avea obligatia furnizarii catre agent a tipizatelor (biletelor de transport), necesare realizarii obiectului contractului, iar agentul, promovarea si vanzarea biletelor pe rutele propuse de transportator. Potrivit pct. 3.2.8. din contract agentul era obligat sa prezinte transportatorului la sfarsitul fiecărei curse dus-intors pentru care a avut locurile rezervate, lista biletelor vandute cuprinzand : nume/prenume pasager, serie bilet, imbarcare, destinatie, valabilitate bilet, data retur si tariful incasat.

Desi, potrivit contractului, agentul avea obligatia de a fixa pretul de vanzare al biletelor de calatorie, acestea nu puteau fi inferioare celor stipulate in anexa 1 la contract (fila 237).

Dupa fiecare cursa, pe baza datelor transmise de agent, transportatorul factura acestuia sume cuprinse intre 900 si 1150 EURO, reprezentand contravaloarea biletelor de transport international, sume care au si fost decontate cu regularitate transportatorului.

In conformitate art. 143 alin. (1) lit. e) si p) :

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

“ a).....

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 uni 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 operatiuni prevazute de prezentul articol”.

Procedura si conditiile ce trebuie indeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata precum si documentele necesare pentru a justifica scutirea sunt expres reglementate de Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/22.12.2003.

In conformitate cu art. 8 alin. (1), (2) si (5) din normele legale sus citate rezulta ca transportul international de persoane, serviciile legate direct de acesta, precum si prestarile de servicii efectuate de intermediarii care actioneaza in numele sau in contul altei persoane, atunci cand intervin in operatiuni de transport international, sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

In raport de starea de fapt concreta, a operatiunilor efectiv derulate in baza celor doua contracte, este cert ca sumele decontate transportatorului pentru fiecare cursa internationala realizata reprezinta contravaloarea transportului incasata in numele si in contul S.C. Y S.R.L. y de catre petenta, asa cum a fost reflectat in facturile emise in acest scop.

Este adevarat insa ca, din eroare, contestatoarea a contabilizat si inregistrat ca venituri proprii sumele totale incasate de la calatori desi, din punct de vedere metodologic, sumele incasate in numele transportatorului potrivit contractului de vanzare a biletelor nu trebuiau reflectate ca venituri proprii ale petentei ci numai ca operatiune de evidentiere a decontarilor intre cei doi parteneri.

Asa cum rezulta din anexele 4C si 4D la actul de control contestat (filele 168 la 169), pe perioada supusa verificarii, mai exact, 11.07.2004 (data de la care societatea avea obligatia de a se declara platitoare de taxa pe valoarea adaugata ca urmare depasirii plafonului cifrei de afaceri de 2 miliarde lei, potrivit art. 152 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare), pana la data de 30.04.2005 au

fost efectuate operatiuni de transport international de persoane, suma totala incasata de la calatori de catre S.C. X S.R.L. x (reflectata in facturile si chitantele emise) fiind de B3 lei (B3 RON), suma pentru care petenta a considerat ca este scutita integral de taxa pe valoarea adaugata.

Cat priveste acest aspect, avand in vedere documentatia din dosarul cauzei, in raport de starea de fapt descrisa anterior si normele legale in materie, apreciem ca petenta nu poate beneficia de scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere pentru operatiuni de transporturi internationale de persoane, intrucat respectivele operatiuni au fost prestate efectiv de catre o alta firma (in speta S.C. Y S.R.L. y).

De altfel, documentele transmise de contestatoare in copie la dosarul cauzei nu probeaza acordarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile de transport international de persoane derulate.

Daca in privinta operatorului de transport precum si a operatiunilor care beneficiaza de scutire in conditiile prevazute de art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul Fiscal problematica a fost clarificata de organele de inspectie, constatam insa ca in legatura cu aplicarea procedurii de calcul a taxei pe valoarea adaugata precum si a modului de determinare a bazei de impozitare s-au comis erori cu consecinte directe asupra obligatiilor stabilite prin actele de impunere.

Redam in cele ce urmeaza aceste neregularitati:

a.1. Din probele depuse la dosarul cauzei de contestatoare (facturi fiscale emise catre "grup persoane", tabelele nominale cu calatorii si chitantele emise pentru incasarea facturilor, filele 55 la 104, 120 la 128 si 168 la 173), rezulta ca incasarile din perioada verificata pentru care s-au calculat diferente de taxa pe valoarea adaugata reprezinta contravaloarea unor servicii prestate in beneficiul persoanelor fizice.

Avand in vedere ca in fiecare factura emisa, la coloana privind cantitatea sunt trecute numarul de persoane inscrise in tabelul nominal al calatorilor, precum si suma incasata per client, totalul facturii fiind egal cu sumele achitate de calatori in contul serviciilor, este cert ca sumele incasate pe baza de chitante direct de la "grup persoane" reprezinta valoarea serviciilor negociata cu acestia si in consecinta ea include taxa pe valoarea adaugata.

De altfel, aceasta constatare este in concordanta cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal, potrivit caruia, pentru prestarile de servicii baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de prestator din partea beneficiarului. In cazul analizat, contrapartida obtinuta in contul serviciilor efectuate, este reprezentata tocmai de sumele incasate de la persoanele fizice pe baza chitantelor, documente care constituie proba ca in pretul sau tariful incasat este inclusa si taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit pct. 24 alin. (2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normeleor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, in orice situatie in care unitatile care au relatii direct cu populatia si in care pretul de vanzare include si taxa pe valoarea adaugata, impozitul indirect se determina prin aplicarea procedurii sutei marite (cota standard recalculata de 15.966%).

a.2. In sumele incaste direct de la calatori de catre S.C. X S.R.L. x este inclusa si contravaloarea transportului prestat de catre S.C. Y S.R.L. y astfel cum a fost reflectat in facturile emise de catre aceasta pentru fiecare cursa, din care au fost anexate pentru

exemplificare:factura fiscala nr. 2989891/12.10.2004(fila257), 2987688/23.11.2004,2987444/16.11.2004,2987718/30.11.2004 si 988620/27.12.2004 (filele 260 la 262), 2987543/14.12.2004, 2984421/20.12.2004 (fila 263) si 9920230/09.03.2005 (fila 265).

Cum in astfel de facturi s-a cuprins contravaloarea biletelor de calatorie ce se decontau transportatorului ca echivalent al operatiunilor de transport international de persoane, scutite de taxa pe valoarea adaugata, este logic ca asemenea sume trebuiau tratate ca provenind din operatiuni scutite cu drept de deducere (transporturi internationale de persoane).

Pe de alta parte, din punct de vedere metodologic, sumele tranzactionate si incasate de agent in numele operatorului de transport si decontate acestuia ca reprezentand c/v biletelor de calatorie nu intra in cifra de afaceri si deci nu se include in veniturile proprii ale intermediarului. In consecinta chiar in ipoteza in care astfel de sume nu ar fi scutite de taxa pe valoarea adaugata, ele nu intra in baza de impozitare a agentului intermediar.

Reprecizam ca pentru aceste sume transportatorul (S.C. Y S.R.L.) a intocmit toate facturile cu scutire de taxa pe valoarea adaugata.

In functie de cele de mai sus urmeaza ca organele de control sa reverifice acest aspect si sa procedeze la recalcularea obligatiilor bugetare tinand seama atat de natura reala a operatiunilor derulate de catre S.C. X S.R.L. x, in numele transportatorului, cat si de faptul ca in calitate de agent a evidentiat in contabilitatea proprie c/v biletelor de transport international de persoane puse la dispozitie de S.C. Y S.R.L. y.

b). In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata calculata suplimentar in suma de ST2 lei (ST2 RON) avand ca baza de impozitare veniturile in cuantum de 271.378.650 lei, (provenind din vanzarea unui numar de 58 bilete de transport international de persoane neinregistrate), constatam ca si in aceasta situatie procedeul de calcul al taxei pe valoarea adaugata nu a fost cel legal in sensul ca nu s-a aplicat cota standard recalculata (15.966%) la baza de impozitare legal stabilita.

c). Referitor la suma de ST3 lei (ST3 RON) aceasta reprezinta, asa cum se retine in Raportul de inspectie fiscala, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in sarcina petentei, determinata ca urmare calcularii de catre organele Politiei Vamale si ale Activitatii de Control Fiscal Arad a unor venituri suplimentare in suma de B2 lei.

Cu privire la aceste venituri a fost incheiat procesul verbal din 18.08.2004 de catre organele Directiei Generale a Finantelor Publice Arad - Serviciul de investigatii fiscale, anexat in copie la dosarul contestatiei (filele 245 la 247), act din care rezulta ca suma acestora (B2 lei) a fost stabilita pe perioada de la infiintarea societatii petente, respectiv, 28.04.2004 pana la adata de 30.06.2004, calculandu-se pentru aceasta suma taxa pe valoarea adaugata cu procentul de 19% , in valoarea sus mentionata.

In legatura cu constatarea organelor Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud de retinut, in primul rand, aplicarea eronata a procedeului de calcul a taxei pe valoarea adaugata, aceasta avand in vedere ca veniturile stabilite de organele verificare au rezultat, asa cum s-a consemnat in actul de control mentionat anterior, din vanzarea de bilete de transport auto international calatorilor, persoane fizice, pe ruta Romania – Spania. In alta ordine de idei, in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. 2697/29.06.2005 (fila 19 , penultimul aliniat) se consemneaza ca S.C. X S.R.L. x, in conformitate cu prevederile art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, datoreaza taxa pe valoarea

adaugata incepand cu data de 11.07.2004, ceea ce ne duce la concluzia ca pentru veniturile mentionate mai sus (realizate pana la 30.06.2004) societatii nu i se poate stabili obligatia de plata suplimentara la bugetul statului de aceasta natura.

In raport de cele retinute anterior cu privire la modul de determinare a taxei pe valoarea adaugata si a accesoriilor aferente rezulta ca baza de impozitare a fost gresit cuantificata iar procedeul de calcul incorect aplicat ceea ce a condus la stabilirea unor diferente incerte la aceasta categorie de obligatii. Pe cale de consecinta, se impune desfiintarea deciziei de impunere nr. 2697/29.06.2005 cu privire la taxa pe valoarea adaugata si accesorii urmand sa se emita un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele consemnate.

Privitor la capatul de cerere formulat de petenta referitor la suspendarea executarii debitelor pana la solutionarea administrativa a contestatiei, de precizat ca in conformitate cu prevederile Titlului IX , art. 185 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, coroborat cu pct. 11 din Instructiunile de aplicare a Titlului IX din Ordonanta, aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/27.09.2005, contestatoarea nu a motivat si sustinut cu documente justificative cererea de suspendare a actului administrativ fiscal atacat, respectiv, nu a depus dovezi din care sa rezulte ca s-a declansat executarea silita si in consecinta acest capat de cerere urmeaza a fi respins ca fiind fara obiect.

Pentru considerentele de mai sus, in temeiul art. 178 alin. (1), art. 185 alin. (1) si (2) si art. 186 alin. (1) si (3) 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., cu sediul in x, Str. Nasaudului, B. 5, Sc. A, Ap. 10, si pe cale de consecinta mentinerea corespunzatoare a masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 2697/29.06.2005 pentru suma SP1 lei - SP1 RON reprezentand impozit pe profit.

2. Desfiintarea partiala a masurilor cuprinse in Decizia de impunere nr. 2697/29.06.2005 cu privire la impozitul pe profit in suma SP2 lei – SP2 RON.

3. Desfiintarea totala a masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 2697/29.06.2005 privind accesoriile aferente impozitului pe profit, respectiv, dobanzi de intarziere (DP lei – DP RON) si penalitati aferente (PP lei – PP RON).

4. Desfiintarea in totalitate a masurilor cuprinse in Decizia de impunere nr. 2697/29.06.2005 cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de ST lei – ST RON.

5. Desfiintarea in totalitate Deciziei de impunere nr. 2697/29.06.2005 cu privire la accesoriile calculate pentru taxa pe valoarea adaugata, respectiv, dobanzi pentru plata cu intarziere (DT lei- DT RON) si penalitati aferente (PT lei – PT RON).

In legatura cu cele consemnate la punctele 2 la 5 de mai sus, urmeaza ca organele de control sa stabileasca cu certitudine obligatiile fiscale si accesoriile, cu respectarea prevederilor art. 186 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003[@] privind Codul de procedura fiscala si pct. 12.6. din Instructiunile de aplicare aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/2005.

6. Se ia act de renuntarea petentei la contestatia formulata cu privire la impozitul pe dividende (SD lei – SD RON), dobanzi de intarziere calculate (DD lei – DD RON) si penalitatile aferente (PD lei – PD RON).

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

DIRECTOR EXECUTIV
LS