

DECIZIA nr.137 /2005

privind solutionarea contestatiei depuse de **SC X SRL**

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Control Fiscal prin adresa din data de 25.05.2005 asupra contestatiei depusa de **SC X SRL**, impotriva Deciziei de impunere 11.04.2005 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala.

Petenta contesta umatoarele:

- diferenta TVA colectata transport international
- TVA deductibila pentru operatiuni care nu au legatura cu obiectul de activitate
- dobanzi intarziere aferente TVA
- penalitati intarziere aferente TVA

Referitor la respectarea termenului de depunere a contestatiei, se retine ca aceasta este depusa in termenul legal prevazut de art.176(1) din O.G.nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, in sensul ca actul administrativ fiscal atacat a fost transmis petentei la data de 11.04.2005, iar contestatia a fost depusa la D.G.F.P.la data de 18.04.2005.

Contestatia este la obiect, nefiind atacate alte sume si/sau masuri decat cele stabilite prin actul contestat, este introdusa si semnata de titularul de drept procesual, fiind respectate astfel, prevederile art. 175(1), lit.e) si 175(2) din O.G.nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. In sustinerea cauzei sale, societatea invoca urmatoarele argumente:

-referitor la constatarea organelor de control privind lipsa carnetelor TIR aferente transporturilor internationale din Anexa 4 a Raportului de inspectie fiscala, la data depunerii contestatiei, intre pozitiiile din anexa mentionata, exista o singura pozitie la care copia carnetului TIR aflata la dosar, nu are viza vamii, asa cum au solicitat inspectorii din cadrul Activitatii de Control Fiscal

-o parte din transporturile internationale constatate ca nejustificate pentru scutirea de TVA, prevazuta de Codul fiscal la art.143(1), au ca document justificativ, documentul de tranzit comunitar T, si nu copie de pe carnetul TIR

- restul documentelor justificative ce fac obiectul Anexei 4 la Raportul de inspectie fiscala sunt prezentate o data cu depunerea contestatiei, petenta considerand ca in aceasta situatie nu trebuie sa mai existe suspiciuni cu privire la transporturile internationale, nefiind astfel justificata neacceptarea scutirii de TVA pentru aceste facturi

-in ce priveste TVA deductibila aferenta facturii emise la data de 06.09.2003, respinsa la rambursare, petenta arata ca:”*SC X SRL este membra a unui grup de firme cu sediul in ... Conform statutului nostru de subsidiara a societatii din ... suntem obligati sa contractam anual cu o societate de profil, lucrari de audit. [...] Factura emisa la 06.09.2003 se refera tocmai la aceste lucrari de audit prestate de catre Y SRL.*”

-societatea sustine ca, potrivit prevederilor legale in vigoare, entitatile economice care nu au obligatia aplicarii Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE si cu Standardele Internationale de contabilitate, pot opta pentru auditarea situatiilor financiare

-legiuitorul nu include in categoria excluderilor de la deductibilitatea TVA, onorariile privind activitatea de auditare, asa incat folosind acelasi rationament, se poate constata ca si pentru alte achizitii care nu sunt strict legate de realizarea obiectului de activitate, exista restrictii la TVA deductibila (ex.-cheltuielile de protocol).

Avand in vedere cele prezentate, petenta considera ca nu datoreaza bugetului de stat diferenta de TVA colectata, TVA deductibila, dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA.

II. Prin Decizia de impunere emisa la data de 11.04.2005 in baza Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de 31.03.2005, echipa de control a stabilit in sarcina societatii, pentru perioada 01.07.2004- 31.12.2004, obligatii de plata suplimentare reprezentand debite, dobanzi si penalitati de intarziere la sursa TVA, respectiv dobanzi si penalitati de intarziere la sursele CAS accidente si boli profesionale, CAS angajator, CAS asigurati, impozit venituri din salarii, CASS angajator, CASS asigurati, contributie somaj angajator, contributie somaj angajati.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare, se retin urmatoarele:

1.) Referitor la diferenta de TVA colectata aferenta transportului international, cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea poate beneficia de scutirea de TVA pentru transporturile rutiere internationale de marfa efectuate, in conditiile in care, cu ocazia depunerii contestatiei, petenta anexeaza documente justificative pe care nu le-a putut prezenta la data controlului.

SC X SRL inregistrata la Oficiul Registrului Comertului, are ca principal obiect de activitate "Transporturile rutiere de marfa", conform nomenclatorului CAEN- cod 6024.

Potrivit actului de control atacat, in perioada supusa verificarii, respectiv 01.07.2004-31.12.2004, societatea efectueaza mai multe transporturi internationale de marfa, pe ruta Romania-Olanda, Romania-Austria, Romania-Anglia, si retur, justificate cu contracte sau comenzi incheiate cu exportatorul (importatorul), copii dupa carnete TIR, documente de tranzit T si documente de transport international, constatandu-se ca "la unele transporturi nu sunt prezentate toate documentele justificative (copie carnet TIR), incalcanandu-se prevederile O.M.F.nr.1846/2003, art.6, alin.6 pct.a) si ale art.7."

Transporturile internationale de marfuri sunt efectuate fie de catre petenta, in calitate de transportator, fie prin intermediul unor case de expeditie, situatie in care exista facturi de transport emise de casele de expeditie.

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 31.03.2005, organele de control procedand la verificarea sumei negative la TVA din perioada 01.11.2004-31.12.2004, rezultata din Decontul de TVA depus la data de 21.01.2005, stabilesc in sarcina societatii, o diferenta de TVA colectata, rezultata din faptul ca aceasta nu a respectat prevederile art.6(6), lit.a) si art.7(1), lit.a) din O.M.F.nr.1846/ 2003, in sensul ca nu a putut prezenta la control copiile carnetelor TIR, sau le-a prezentat incomplete.

In drept, art.6, alin.6, lit.a) din O.M.F.nr.1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi si alte operatiuni similare, pentru transportul international si pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art.143(1) si la art. 144(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, arata:"(6) Scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru transportul aferent bunurilor exportate se justifica astfel:

a) in cazul transportului auto, cu urmatoarele documente: contractul incheiat cu exportatorul sau, dupa caz, cu casa de expeditie ori cu beneficiarul din strainatate; copie de pe carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T, documentul de transport international sau copie de pe acesta pentru casele de expeditie;"

De asemenea, conform art.7, alin.1, lit.a) din actul normativ mai sus invocat"(1) Pentru transportul marfurilor importate a carui contravaloare a fost inclusa in valoarea in vama potrivit prevederilor art.139 din Legea nr.571/2003, scutirea de taxa pe valoarea adaugata, prevazuta la art.143 alin. (1) lit. d) din aceeași lege, se justifica de transportatori, respectiv de casele de expeditie, in functie de tipul transportului, astfel:

a) in cazul transportului auto, cu urmatoarele documente: contractul incheiat cu importatorul sau, dupa caz, cu casa de expeditie ori cu furnizorul din strainatate, copie de pe carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T, documentul de transport international din care sa rezulte ca bunurile transportate provin din import sau copie de pe acesta pentru casele de expeditie;"

Potrivit dispozitiilor legale citate, justificarea scutirii de TVA aferenta exportului, respectiv importului, in cazul transportului auto, se face de catre transportatori sau casele de expeditie, cu documentele prevazute de textele de lege enuntate mai sus.

Din continutul actului de control atacat, se retine faptul ca societatea justifica transporturile internationale de marfa efectuate, cu contract (comanda) incheiata cu exportatorul (importatorul), copie carnet TIR (document de tranzit comunitar) si document de transport international (CMR), constatandu-se ca la unele transporturi internationale, petenta nu prezinta toate documentele justificative impuse de legiuitor, in speta copiile carnetelor TIR.

In Anexa 4 la Raportul de inspectie fiscala, sunt sintetizate constatarile organelor de control cu privire la documentele prezentate de petenta, retinandu-se un numar de 16 pozitii, la care lipseau copiile carnetelor TIR sau carnetele TIR prezentate in copie erau incomplete.

Cu ocazia depunerii contestatiei, petenta depune la dosar documente pe care nu le-a putut prezenta la data controlului, respectiv copii dupa carnetele TIR, declaratii vamale de tranzit T1, dar si documente prezentate la control, respectiv facturi de transport emise de casele de expeditie, scrisori de transport international (CMR), referitor la care organele de inspectie fiscala nu au avut nici un fel de obiectiuni.

Intr-un numar de 5 situatii, petenta anexeaza la dosarul cauzei declaratii vamale de tranzit, prevazute de legiuitor ca document justificativ de transport international, in lipsa copiei carnetului TIR.

Intrucat in privinta celorlalte documente justificative, organele de control nu au constatat nereguli, analiza documentelor prezentate de petenta se va axa in special, pe analiza cu preponderenta a celor doua tipuri de documente, respectiv copii dupa carnetele TIR si declaratii vamale de tranzit T1, cu care petenta justifica efectuarea transporturilor internationale, in raport de actele normative aplicabile.

a) Cu privire la carnetele TIR, se retine faptul ca modul de completare, utilizare, rolul si functiunea acestora au fost reglementate prin Decretul nr.420/1979 pentru aderarea Republicii Socialiste România la Conventia vamala relativa la transportul international al marfurilor sub acoperirea carnetelor T.I.R. (Conventia T.I.R.), întocmita la Geneva la 14 noiembrie 1975, cu modificarile si completarile ulterioare, ramase in esenta aceleasi.

Astfel, la lit.b) din Decizia nr.71/26.01.2004 privind implementarea amendamentelor nr.20, 21 si 22 la Conventia vamala relativa la transportul international al marfurilor sub acoperirea carnetelor T.I.R. (Conventia T.I.R.), întocmita la Geneva la 14 noiembrie 1975, la care Romania a aderat prin Decretul nr. 420/1979 (M.O.nr.332/16.04.2004), se arata: "[...] (b) prin **"operatiune TIR"** se înțelege partea unui transport TIR efectuata pe teritoriul unei parti contractante de la un birou vamal de plecare sau de intrare (de trecere) la un birou vamal de destinatie sau de iesire (de trecere);"

"Articolul 1, noul paragraf (o)

Se adauga urmatorul paragraf nou:

*"(o) prin **"titular"** al unui carnet TIR se înțelege persoana careia i s-a emis un carnet TIR în conformitate cu prevederile relevante ale conventiei si în numele careia a fost întocmita o declaratie vamala sub forma unui carnet TIR indicând intentia plasarii marfurilor sub regim TIR la biroul vamal de plecare. Titularul este responsabil pentru prezentarea vehiculului rutier, ansamblului de vehicule sau containerului împreuna cu încarcatura si carnetul TIR aferente, la biroul vamal de plecare, la biroul vamal de trecere si la biroul vamal de destinatie, cu respectarea corespunzatoare a celorlalte prevederi relevante ale conventiei;"*

Potrivit art.17, paragraful 2 din Decizia nr.71/2004 invocata mai sus, **"2. Carnetul TIR va fi valabil pentru o singura calatorie. El va contine cel putin numarul de volete detasabile care sunt necesare pentru transportul TIR în cauza."**

De asemenea, conform pct.6 din regulile de completare a carnetelor TIR, prevazute de actul normativ invocat, carnetul TIR trebuie aiba un anumit numar de file, in functie de numarul birourilor vamale tranzitate, astfel: *"Daca transportul comporta un singur birou vamal de plecare si un singur birou vamal de destinatie, carnetul T.I.R. va trebui sa aiba cel putin 2 file pentru tara de plecare, 3 file pentru tara de destinatie, în plus 2 file pentru fiecare alta tara al carui teritoriu este strabatut. Pentru fiecare birou vamal de plecare sau de destinatie suplimentar, vor fi necesare 2 respectiv 3 alte file; în afara de aceasta va trebui sa se adauge 2 file daca birourile vamale de destinatie sînt situate în doua tari diferite."*

Punctul 7 din actul normativ mentionat, precizeaza: **"7. Prezentarea la birourile vamale: Carnetul T.I.R. va fi prezentat cu vehiculul rutier, ansamblul de vehicule, containerul sau containerele la fiecare din birourile vamale de plecare, de trecere si de destinatie. La ultimul birou vamal de plecare semnatura agentului si stampila cu data a biroului vamal trebuie sa fie aplicate în partea de jos a manifestului tuturor voletelor care vor fi utilizate pentru continuarea transportului (rubrica 19)."**

De altfel, modelul si modul de completare al carnetelor TIR este prezentat in detaliu in Anexa 1, lit.A, B si C.

Verificand copiile carnetelor TIR anexate la dosarul cauzei, se retine ca intr-un numar de 6 cazuri, acestea sunt completate conform instructiunilor de completare cuprinse în Decretul nr.420/1979, in sensul ca au anexate cotoarele (souche-urile) nr.1 si 2, cu aceeasi serie si numar cu carnetele TIR carora le apartin, cotoarele 1 si 2 contin denumirea si stampila biroului vamal de plecare si de destinatie, numarul si data luarii in evidenta, existand insa, un numar de 6 copii de pe carnete TIR care nu au anexate cotoarele (souche-urile) nr.1 si 2, asa cum prevad dispozitiile legale, aspect care va fi analizat in cele ce urmeaza.

In acest context, organul de solutionare a cauzei, a invitat la sediul institutiei noastre pe reprezentanta contestatoarei, solicitand acesteia prezentarea în xerocopie a cotoarelor (souche-urilor) nr.1 si 2, precum si a carnetelor TIR, lipsa la dosar.

La data de 01.08.2005, petenta depune la registratura D.G.F.P.a jud.Cluj o adresa, prin care arata ca anexeaza contestatiei depuse documente suplimentare, respectiv cererile adresate de societate catre Vama Oradea, Vama Tg.Mures si Asociatia Romana pentru Transporturi Rutiere Internationale (ARTRI), precum si raspunsurile acestora.

Confruntand documentele transmise de organele vamale mentionate si de autoritatea in transporturi rutiere internationale (ARTRI), documente care au fost, de altfel, anexate de petenta cu ocazia depunerii contestatiei, se retin urmatoarele:

-la carnetele TIR cu seria si numerele ..., transmise de Biroul vamal Oradea, lipsesc chiar si la data solutionarii cauzei, copiile cotoarelor nr.1 si 2 care trebuie sa cuprinda denumirea si stampila biroului vamal de plecare si de destinatie, numarul si data luarii in evidenta de catre acestea

-la carnetele TIR cu seria si numerele ...lipsesc, de asemenea copiile, cotoarelor 1 si 2.

-la carnetele TIR cu seria si numerele exista, conform celor aratate, copiile cotoarelor nr.1 si 2, vizate de vama din Romania, respectiv vama din strainatate, carnetele TIR continand "manifestul marfurilor" in care se regaseste tipul marfurilor transportate, cantitatile acestora si toate elementele prevazute de dispozitiile legale

-la dosarul cauzei, pentru justificarea transportului international aferent facturii emise la data de 30.09.2004, se afla anexata copia unui carnet TIR fara serie si numar, fiind xeroxat de la "manifestul marfurilor", lipsesc cotoarele (souche-urile) nr.1 si 2, care trebuie sa cuprinda denumirea si stampila biroului vamal de plecare si de destinatie, numarul si data luarii in evidenta; la acest transport este anexata in schimb, declaratia vamala de tranzit T din data de 21.09.2004 document justificativ care, in acceptiunea organului de control, nu este prevazut de O.M.F.nr.1846/2003, art.6(6), lit.a)

-in declaratia vamala de tranzit T emisa la 21.09.2004, sunt cuprinse aceleasi date cu cele din carnetul TIR si scrisoarea de transport international (CMR), referitoare la numarul mijlocului de transport auto, denumirea marfii transportate, greutate, cantitate, existand insa si unele neconcordante, astfel in DVT din data de 21.09.2004, la rubrica 40 "Declaratie sumara/Document precedent, este in scris un numar de carnet TIR, tara de destinatie in scrisa in aceste documente fiind Olanda (in DVT) si Anglia (in CMR), lipseste denumirea biroului vamal de destinatie, iar la rubrica 52 "Garantie" nu este in scrisa mentiunea "scutit cf.Legii nr.141/1997, art.83"

-cu privire la justificarea transportului international aferent facturii din data de 03.12.2004, organul de control sustine:"*carnetul TIR este incomplet, doar ca de data aceasta nu se mai anexeaza declaratia vamala*", din verificarea documentelor aflate la dosar, retinandu-se faptul ca la carnetul TIR respectiv, lipsesc cotoarele (souche-urile) 1 si 2 impuse de legiuitor conform celor aratate, nefiind anexata nici declaratia vamala de tranzit comun.

In consecinta, avand in vedere documentele analizate si prezentate mai sus, in raport de dispozitiile legale citate, se va respinge contestatia ca neintemeiata, pentru TVA in suma de ... aferenta transporturilor internationale realizate de petenta si justificate cu copiile carnetelor TIR, si se va admite contestatia pentru suma de ... aferenta transporturilor internationale realizate si justificate cu copiile carnetelor TIR seria, nr.

Din cele aratate, precum si din documentele aflate la dosar, rezulta ca exista situatii in care petenta justifica efectuarea transporturilor internationale, cu declaratii vamale de tranzit T1, in loc de copii carnete TIR.

Referitor la situatiile in care petenta justifica efectuarea transportului international cu documentul de tranzit comunitar T, respectiv declaratia vamala de tranzit a beneficiarului transportului, in referatul cu propuneri de solutionare a cauzei, organul de control sustine ca "*lipseste carnetul TIR sau documentul de tranzit comunitar T*", justificand aceasta afirmatie cu transportul aferent facturilor emise la data de 30.09.2004, respectiv 31.07.2004 si cu motivatia ca "*documentul de tranzit comunitar T ar trebui sa contina aceleasi elemente (denumirea si stampila vamei de destinatie,etc.) ca si carnetul TIR. Ceea ce se anexeaza ca fiind documente de tranzit comunitar T nu sunt decat tot declaratii vamale completate, asa cum prevede Decizia nr.175/2003, pct.24 al Directiei Generale a Vamilor*".

In drept, Decizia nr.175/2003 pentru aprobarea Normelor tehnice privind imprimarea, utilizarea si completarea declaratiei vamale in detaliu, la art.2 arata:"*Prezentele norme tehnice nu cuprind prevederile particulare privind modul de completare si utilizare a formularelor declaratiilor vamale in detaliu folosite pentru declararea marfurilor transportate pe mijloace de transport rutiere si pe calea ferata, atunci cand pentru acestea se utilizeaza sistemul de tranzit comun al Comunitatilor Europene si statelor membre ale acestora.*"

Afirmatiile organelor de control, mentionate mai sus, sunt neintemeiate, intrucat potrivit art.160, alin.2 si 3 din H.G.nr.1114/2001 privind Regulamentul de aplicare a Codului vamal al Romaniei, temei legal precizat si de organele vamale in rubrica 52 a Declaratiilor vamale de tranzit emise la data de 07.07.2004, 01.10.2004, 07.10.2004 si 23.12.2004, anexate de petenta la dosar, se arata: "(2) *Marfurile vamuite la export in interiorul tarii se supun regimului de tranzit vamal pana la frontiera. (3) Pentru marfurile transportate pe mijloace de transport rutiere si pe calea ferata se aplica sistemul de tranzit*

comun al Comunitatilor Europene si statelor membre ale acestora, conform normelor metodologice emise prin decizie a directorului general al Directiei Generale a Vamilor."

Prin urmare, prevederile legale aplicabile spetei in cauza, cu privire la justificarea de catre petenta cu declaratia vamala de tranzit, a unor transporturi internationale efectuate, sunt cele referitoare la sistemul de tranzit comun al Comunitatilor Europene si statelor membre ale acestora, cuprinse in Decizia nr.471/2002 privind aplicarea sistemului de tranzit comun pe teritoriul României (M.O.nr.600/14.08.2002), in vigoare pana la data de 13.05.2005, cand potrivit art.3 din O.M.F.P.nr.629/2005 privind aplicarea sistemului de tranzit comun pe teritoriul României (M.O.bis nr.356/27.04.2005) se abroga actul normativ mentionat.

Astfel, potrivit pct.1 al cap.1 "Dispozitii generale" din Decizia nr.471/2002 privind aplicarea sistemului de tranzit comun pe teritoriul României, avand în vedere prevederile art.94, paragraf 2 din Acordul european instituind o asociere între România, pe de o parte, si Comunitatile Europene si statele membre ale acestora, pe de alta parte, ratificat prin Legea nr.20/1993, privind interconectarea dintre sistemele de tranzit ale României si cele ale Comunitatii Europene, se arata: "1.Prezentele norme metodologice cuprind dispozitii în aplicarea sistemului de tranzit comun pe teritoriul României, în procedura T1, pentru marfurile aflate în tranzit, transportate pe cale ferata sau rutiera."

Conform pct.3 din actul normativ invocat, "3.Procedura T1 se aplica tuturor marfurilor aflate în tranzit, conform dispozitiilor pct.1, respectiv marfurilor nevamuite la intrarea în tara si marfurilor vamuite la export în interiorul tarii, oricare ar fi natura si originea marfurilor."

iar potrivit pct.5 din acelasi act normativ "Declaratia de tranzit utilizata pentru sistemul de tranzit comun este declaratia vamala în detaliu, conform modelului prevazut în anexa nr.4 la Regulamentul de aplicare a Codului vamal al României, aprobat prin Hotarârea Guvernului nr.1.114/2001."

De asemenea, potrivit pct.55, alin.1 si 2 de la Cap.3 din Decizia nr.471/2002 referitor la procedura de tranzit comun pentru marfuri transportate pe mijloace de transport rutiere (Procedura T1) "Declaratia de tranzit se completeaza conform Normelor tehnice de completare, utilizare si tiparire a declaratiei vamale în detaliu, aprobate prin decizie a directorului general al Directiei Generale a Vamilor, exceptie facând rubricile specifice tranzitului comun, care se completeaza astfel:

Rubrica 1-Declaratie: Principalul obligat înscrie sigla "T1" în a 3-a caseta din exemplarele primare. În cazul utilizarii formularelor complementare, principalul obligat înscrie sigla "T1 bis" în a 3-a caseta a formularului sau formularelor complementare folosite."

Din verificarea declaratiilor vamale de tranzit comun T1, prezentate de petenta pentru justificarea transporturilor internationale efectuate, rezulta ca declaratiile vamale de tranzit emise la data de 07.07.2004, 01.10.2004, 07.10.2004, 23.12.2004, anexate la dosar, sunt intocmite si completate potrivit prevederilor legale referitoare la declaratiile de tranzit comun in procedura T1, avand mentiunile impuse de legiuitor privind completarea rubricilor din formularul de declaratie de tranzit (expeditor, destinatar, felul si numarul mijlocului de transport, tara de expeditie, tara de destinatie, felul marfii si documente anexate, cantitate, principal obligat, birou vamal de plecare, birou vamal de destinatie (frontiera), termen de incheiere a operatiunii, viza de control de la biroul vamal de destinatie etc.)

In ce priveste declaratia vamala de export emisa la data de 21.09.2004, anexata la dosar pentru justificarea transportului international aferent facturii fiscale emise la 30.09.2004, se retine faptul ca aceasta nu prezinta elementele de identificare ale unei declaratii vamale de tranzit comun, avand rolul documentului de tranzit comunitar impus de legiuitor in lipsa copiei carnetului TIR, motiv pentru care nu poate fi luata in considerare in justificarea transportului efectuat de petenta.

Totodata, la art.60, 69 si 72 din Decizia nr.471/2002 referitor la procedura de tranzit comun pentru marfuri transportate pe mijloace de transport rutiere (Procedura T1), se prevede: "60.Marfurile vamuite la export la diferite birouri vamale de interior, aflate în tranzit pâna la frontiera, vor putea fi prezentate la un alt birou vamal de interior numai cu conditia ca la acest birou marfurile sa fie grupate în vederea încarcerii ulterioare pe un alt mijloc de transport care circula în trafic international. În aceasta situatie la fiecare birou de plecare va fi depusa câte o declaratie vamala de export cu tranzit. Pe declaratiile de tranzit, la rubrica 53-Birou de destinatie, se va înscrie biroul vamal de frontiera, iar termenul de tranzit va fi de 8 zile. [...]

69. Procedura T1 se încheie atunci când marfurile si declaratia de tranzit sunt prezentate la biroul de destinatie, conform dispozitiilor regimului, si înregistrate în evidenta acestuia, iar rezultatul controlului este "**conform**", fiind înscris pe declaratia de tranzit. [...]

72. La prezentarea marfurilor si a declaratiei de tranzit la biroul de destinatie principalul obligat sau transportatorul poate solicita biroului de destinatie o copie de pe exemplarul nr.5, care sa contina la

rubrica I - Controlat la biroul de destinatie mentiunile cu privire la rezultatul controlului, semnatura si stampila personala a agentului vamal."

Din verificarea declaratiilor vamale de tranzit T1, asimilate conform celor aratate documentelor de tranzit comunitar T1, impuse de legiuitor prin O.M.F.nr.1846/2003, se retine faptul ca acestea sunt completate in conformitate cu prevederile legale citate (ex.DVT1 nr...emise la data de 01.10.2004, 07.10.2004, 23.12.2004), exceptie DVT nr...din data de 21.09.2004 aferenta facturii fiscale de transport international nr. ...din 30.09.2004, unde la tara de destinatie este trecuta Olanda, in CMR fiind mentionata ca tara de destinatie Anglia, la care este anexata copia unui carnet TIR fara numar, dupa cum s-a mentionat mai sus.

Din cele prezentate, se retine faptul ca desi constatariile formulate mai sus pot avea in acceptiunea contestatoarei un caracter pur formal, atata timp cat legiuitorul a prevazut aceste documente ca obligatorii in justificarea scutirii de TVA, ele trebuie respectate intocmai.

In concluzie, tinand seama de cele retinute, precum si de documentele aflate la dosar, in raport de prevederile legale citate, se va admite contestatia pentru suma de (...), aferenta transporturilor internationale justificate cu declaratiile vamale de tranzit comun DVT nr... emise la 07.07.2004, 01.10.2004, 07.10.2004, 23.12.2004.

2.) Cu privire la TVA in suma de..., se retine faptul ca aceasta este dedusa de petenta din factura fiscala nr.emisa 06.09.2004, reprezentand onorarii pentru lucrari de auditare situatii financiare la data de 31.12.2003, suma de mai sus, nefiind acceptata la rambursare de catre organele de inspectie fiscala, pe motiv ca onorariile de auditare nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca contestatoarea poate beneficia de restituirea TVA din factura fiscala mentionata, reprezentand onorarii auditare situatii financiare pe anul 2003, in conditiile in care, potrivit constatarii organelor de control, societatea nu indeplineste criteriile in vederea aplicarii Standardelor Internationale de Contabilitate, iar cheltuielile de auditare efectuate nu sunt strict legate de obiectul de activitate al societatii.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala, rezulta ca petenta conduce evidenta contabila conform O.M.F.nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

Referitor la suma de, contestata de petenta, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de control invocand prevederile art.2(2), 4(1) si 5(1) din O.M.F.nr.94/2001, arata ca potrivit "*datelor contabile prezentate SC X SRL nu indeplineste conditiile [...] in vederea aplicarii Standardelor Internationale de Contabilitate, fapt pentru care s-a considerat ca factura nr. emisa la 06.09.2004 [...] emisa de SC Y SRL, nu are legatura cu activitatea economica a agentului economic, respectiv transportul international de marfuri, si nu contribuie efectiv la realizarea de venituri aferente operatiunilor taxabile, incalcand prevederile legale.*"

In ce priveste aplicarea de catre petenta a Standardelor Internationale de Contabilitate, relevante sunt prevederile alin.1 al art.1 din O.M.F.nr.705/03.06.2003 privind completarea O.M.F.nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate, care arata: "***(1) Reglementarile contabile aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.94/2001 se aplica începând cu anul 2003 de catre persoanele juridice care, pe baza informatiilor cuprinse în situatiile financiare încheiate la data de 31 decembrie 2001, îndeplinesc cumulativ doua dintre urmatoarele criterii:***

- cifra de afaceri - peste 8 milioane euro;
- total active - peste 4 milioane euro;
- numar mediu de salariatii - 200."

Conform art.4(1) din O.M.F.nr.94/2001 "***(1) Societatile comerciale care vor intra sub incidenta prezentelor reglementari au obligatia sa auditeze situatiile financiare potrivit prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar.***"

Din continutul datelor cuprinse in bilantul contabil al SC X SRL incheiat la data de 31.12.2001, si prezentat de societate cu ocazia solutionarii unei spete similare (Decizia nr./16.07.2004 emisa de D.G.F.P.), se retine ca societatea nu se incadreaza in prevederile art.1 din O.M.F.nr.705/03.06.2003 privind completarea O.M.F.nr.94/2001 referitor la obligativitatea aplicarii Standardelor Internationale de Contabilitate (IAS), in sensul ca datele privind cifra de afaceri, total active si numar personal sunt mult sub baremul prevazut de textul de lege, nefiind respectate cel putin doua dintre criteriile mentionate de articolul citat.

Potrivit documentelor anexate la dosar, se constata ca in perioada analizata, societatii ii sunt aplicabile dispozitiile art.1 si art.2(1) din O.M.F.nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene (M.O.nr.279/25.04.2002), care arata:

"ART.1 Se aproba Reglementarile contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, cuprinse în anexa care face parte integranta din prezentul ordin.

ART.2 (1) Reglementarile contabile prevazute la art.1 se aplica începând cu data de 1 ianuarie 2003 de catre persoanele juridice prevazute la art.27 alin.(4) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr.61/2001. [...]"

Conform art.3(1) din actul normativ invocat mai sus "*(1) Prezentele reglementari se aplica persoanelor juridice care îndeplinesc cel puțin doua dintre criteriile mentionate mai jos:*

- | | |
|---------------------------------------|-----------------------------------|
| <i>a) cifra de afaceri</i> | <i>pâna la 5 milioane euro;</i> |
| <i>b) total active</i> | <i>pâna la 2,5 milioane euro;</i> |
| <i>c) numarul mediu de salariatii</i> | <i>pâna la 50 de salariatii."</i> |

La art.27, alin.4 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, modificata si completata prin O.G. nr.61/2001, se precizeaza:"*(4) Persoanele juridice care nu îndeplinesc criteriile stabilite pentru aplicarea reglementarilor armonizate prevazute la alin.(3) întocmesc situatii financiare anuale simplificate, armonizate cu directivele europene, care se compun din bilant, cont de profit si pierdere, politici contabile si note explicative.*"

Astfel, din documentele transmise de petenta in speta identica de care se face vorbire mai sus, respectiv Balante contabile de verificare incheiate la data de 31.12.2001 si 31.12.2003, precum si Bilantul contabil incheiat la data de 31.12.2001, se retine ca societatea a aplicat reglementarile contabile simplificate armonizate cu directivele europene, ea indeplinind toate cele 3 criterii impuse de textul de lege citat mai sus, avand cifra de afaceri, total active si numar mediu de personal sub limita maxima admisa de lege.

Totodata, potrivit alin.1 si 4 al art.29 din actul normativ invocat "*(1) Situatiile financiare anuale ale persoanelor juridice prevazute la art.27 alin.(3) sunt supuse auditului financiar, care se efectueaza de catre auditori financiari, persoane fizice sau juridice autorizate, potrivit legii.*

[...]

(4) Persoanele juridice prevazute la art.27 alin.(4), [...] nu au obligatii legale privind auditarea situatiilor financiare anuale."

De asemenea, art.34(3) din Legea nr.133/19.03.2002 pentru aprobarea O.U.G.nr.75/1999 privind activitatea de audit financiar, asa cum a fost modificat de art.29 din O.U.G.nr.75/1999 republicata privind activitatea de audit financiar (M.O.nr.598/22.08.2003), arata:"*(3) Entitatile economice care nu au obligatia, potrivit legii, sa aplice Reglementarile contabile armonizate cu Directiva a IV-a 78/660 CEE si cu Standardele Internationale de Contabilitate pot opta pentru auditarea situatiilor financiare în conditiile prezentei ordonante de urgenta.*"

Prin urmare, intrucat conform documentelor dosarului, petenta nu indeplineste conditiile mentionate la art.2(1) din O.M.F.nr.94/2001, in vederea aplicarii Standardelor Internationale de Contabilitate (IAS), rezulta ca **societatea nu avea obligatia auditarii situatiilor financiare anuale, ea avand doar posibilitatea de a opta** pentru auditarea situatiilor financiare anuale, optiune care nu implica insa si dreptul societatii de a deduce TVA aferenta onorariilor pentru lucrarile de audit efectuate, aceste lucrari de audit nefiind impuse ca obligatorii prin lege, pentru entitatile care aplica situatiile financiare simplificate.

In consecinta, TVA aferenta onorariilor pentru lucrarile de auditare a situatiilor financiare anuale simplificate, care au facut obiectul facturii fiscale emisa la data de 06.09.2004, nu este deductibila, iar in conditiile in care legiuitorul, pentru categoria de entitati din care face parte petenta, acorda doar optional dreptul efectuării auditării situatiilor financiare anuale si nu obliga imperativ la aceasta, rezulta ca atat cheltuielile de audit cat si TVA aferenta acestora, sunt nedeductibile fiscal.

Avand in vedere cele aratate, in raport de prevederile legale citate, se constata ca auditarea situatiilor financiare la 31.12.2003, obiect al facturii fiscale din data de 06.09.2004 emisa de firma Y, nefiind o activitate impusa obligatoriu de legiuitor, nu are legatura cu activitatea economica a societatii, respectiv transportul rutier international de marfuri, si nu contribuie **efectiv** la realizarea de venituri aferente operatiunilor taxabile derulate de petenta, fiind incalcate astfel, prevederile art.145, alin.3, lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

"(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;"

De altfel, prin contestatia depusa, societatea nu aduce argumente si nu prezinta documente justificative privind faptul ca onorariile pentru auditarea situatiilor financiare la 31.12.2003 conform IFRS, precum si cheltuielile administrative si suplimentare, care au facut obiectul facturii fiscale nr.din data de 06.09.2004 emisa de firma Y, au legatura cu obiectul de activitate al societatii si concura la realizarea veniturilor acesteia.

Mai mult, in sustinerea celor de mai sus, vine si afirmatia organelor de inspectie fiscala care, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, invocand prevederile art.2(2), 4(1) si 5(1) din O.M.F.nr.

94/2001, arata ca potrivit "*datelor contabile prezentate SC X SRL nu indeplineste conditiile [...] in vederea aplicarii Standardelor Internationale de Contabilitate, fapt pentru care s-a considerat ca factura nr./06.09.2004, emisa de Y SRL, nu are legatura cu activitatea economica a agentului economic, respectiv transportul international de marfuri, si nu contribuie efectiv la realizarea de venituri aferente operatiunilor taxabile, incalcand prevederile legale.*"

In concluzie, intrucat potrivit dispozitiilor legale societatea nu avea obligatia auditarii situatiilor financiare anuale simplificate, care au facut obiectul facturii fiscale nr./06.09.2004, emisa de firma Y, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la respingerea restituirii TVA aferenta cheltuielilor de auditare cuprinse in factura mentionata, motiv pentru care contestatia depusa de petenta se va respinge ca neantemeiata, pentru acest capat de cerere.

3.) Referitor la dobanzile si penalitati de intarziere aferente TVA, se retine faptul ca acestea au fost sintetizate la cap.VI, pct.6.3 al Raportului de inspectie fiscala, calculul acestora rezultand din Decizia nr./31.03.2005 referitoare la obligatiile de plata accesorii, aflata in dosarul fiscal al societatii.

Avand in vedere constatările formulate la capitolele precedente, cu privire la debitele de TVA aferente facturilor de transport international de marfa efectuat de petenta, respectiv factura nr./06.09.2004 reprezentand onorarii lucrari audit, se impune calculul defalcat al accesoriilor, dupa cum urmeaza:

<u>Numar curent</u>	<u>Obligatie de plata</u>	<u>Numar zile intarziere</u>	<u>Cota % dobanzi</u>	<u>Dobanzi de intarziere</u>	<u>Numar luni intarziere</u>	<u>Cota % penalitati</u>	<u>Penalitati intarziere</u>
---------------------	---------------------------	------------------------------	-----------------------	------------------------------	------------------------------	--------------------------	------------------------------

Din situatia prezentata mai sus, rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere in suma de..., respectiv ..., stabilite de organele de inspectie fiscala si contestate de societate, au fost calculate numai pentru o parte din debitele stabilite la TVA, respectiv numai pentru suma de ..., din suma dobanzilor si penalitatilor de intarziere atacate facand parte si dobanzi, respectiv penalitati de intarziere aferente cumpararilor de bunuri pe bon fiscal cu TVA in suma totala de ..., suma care nu a fost contestata de petenta, drept urmare, dobanzile ... si penalitatile de intarziere aferente ..., in suma totala de ..., vor fi respinse ca fara obiect.

Cu privire la dobanzile de intarziere in suma de ... , respectiv penalitatile de intarziere in suma de...aferente TVA din facturile de transport international, respectiv TVA din factura nr./06.09.2004 reprezentand onorarii auditare activitate la 31.12.2003, stabilite in sarcina contestatoarei, se retine ca intrucat o parte din aceste debite au fost admise, si anume, suma de ..., aferenta transporturilor internationale justificate cu copii carnete TIR si declaratii vamale de tranzit comun, se vor admite si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, in suma de... , respectiv ...

Referitor la dobanzile de intarziere in suma de ... si penalitatile de intarziere in suma de ... , acestea sunt obligatii suplimentare constatate prin actul atacat privind calculul accesoriilor pentru neplata la termen a obligatiilor fata de bugetul de stat, aferente perioadei scadelor lunare de plata a TVA incepand cu data de 25.08.2004 si pana la data de 21.01.2005 si reprezinta masura accesorie in raport cu debitul datorat.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut ca datorat debitul de natura TVA, in suma de ... aferent transporturilor internationale justificate cu copii carnete TIR incomplete, precum si facturii nr. /06.09.2004 reprezentand onorarii auditare situatii financiare la 31.12.2003, si intrucat prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor de intarziere, acesta datoreaza si sumele de mai sus cu titlu de dobanzi de intarziere, respectiv penalitati, reprezentand masura

accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principalem*” si ale dispozitiilor legale mai sus citate, drept pentru care contestatia referitoare la aceste capete de cerere urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele retinute, in raport de prevederile legale enuntate, coroborate cu dispozitiile art.178si 185 din O.G.nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1.) Admiterea contestatiei formulata de **SC X SRL** pentru suma de ... reprezentand debite TVA, precum si pentru sumele de ... si ... reprezentand dobanzi, respectiv penalitati de intarziere aferente.

2.) Respingerea ca neantemeiata a contestatiei pentru suma de ... reprezentand debite TVA, precum si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente in suma de ..., respectiv...

3.) Respingerea ca fara obiect a contestatiei pentru suma de ... reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii.