



## DECIZIA NR . .... din .....01.2007

**privind modul de soluționare a contestației formulată de S.C. F S.R.L., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, asupra contestației formulate de S.C. F S.R.L. Rm. Vâlcea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Contestația are ca obiect suma de ... lei ron stabilită prin Decizia din **13.11.2006** și raportul de inspecție fiscală încheiat , anexă la aceasta, întocmită de Activitatea de control fiscal, alcătuită astfel :

- .... lei RON TVA suplimentar ;
- ..... lei RON majorări de întârziere aferente TVA suplimentar,
- .... lei RON penalități de întârziere aferente TVA suplimentar.

Contestația este semnată de administratorul SC F S.R.L. Rm.Vâlcea .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.177 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată la data de 26.09.2005.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175 alin.(1) și art.179, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de S.C F S.R.L. Rm. Vâlcea înregistrată

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

### **I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

**A.** SC F SRL contestă Decizia de impunere din 13.11.2006 și raportul de inspecție fiscală încheiat, motivând următoarele:

Petenta susține că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat TVA suplimentar în sumă de .... lei RON , majorări de întârziere în sumă de ... lei RON și penalități de întârziere în sumă de ... lei RON, datorită interpretării greșite a prevederilor art.143, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, având în vedere următoarele considerente:

- Petenta arată că a achiziționat în sistem leasing un autocar conform contractului de din ....02.2005 pentru desfășurarea activității de transport persoane, autocar care a fost pus la dispoziția SC X SRL în baza contractului nedenumit din .....04.2005 pentru a efectua transport de persoane intern și internațional.

Din acest contract rezultă că transportul va fi asigurat de SC F SRL cu autocarul, aceasta punând la dispoziție și doi șoferi, iar beneficiarul , respectiv SC X SRL se obligă să asigure toate licențele necesare pentru efectuarea transportului internațional de persoane pe linii regulate ( licențe, autorizații etc ).

Astfel, conform contractului încheiat și prevederilor legale în vigoare la acea dată, SC X SRL a obținut de la Ministerul Transporturilor, Construcțiilor și Turismului licența de transport rutier public și licența de execuție pentru vehicul - pentru transporturi rutiere internaționale de persoane unde se specifica că operatorul de transport rutier este SC X SRL, categoria de vehicul - autobuz, valabil de la data de ....04.2005 până la data de ....12.2005.

Începând cu anul 2006 urmare a schimbării legislației în domeniul transporturilor rutiere de mărfuri și persoane (OUG109/2005) nu s-au mai eliberat licențe de execuție pentru fiecare vehicul în parte. Ministerul Transporturilor a emis licența de transport seria LP

nr.10221 în care se menționează doar operatorul de transport rutier, fără a se mai specifica numărul autovehiculului ce efectuează transportul rutier.

Întrucât licența de transport, respectiv de execuție era emisă pe numele operatorului de transport SC X SRL, foile de parcurs au fost emise și înseriate pe această societate, înscriindu-se în acestea atât numărul de circulație al vehiculului cât și numele șoferului .

Drept urmare, petenta arată că transportul de persoane a fost efectuat de SC F SRL conform celor convenite în contract, dar autocarul a circulat sub comanda și licența SC X SRL care a obținut licențele pentru acest vehicul .

Având în vedere cele precizate, petenta a considerat că operațiunile de transport persoane pe parcurs extern erau scutite de taxa pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art.126, alin.4, lit.b coroborat cu art.143, alin.1, lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, astfel încât TVA-ul scutit cu drept de deducere aferent acestor operațiuni fiind în sumă de ... lei RON, iar transportul de persoane efectuat pe parcurs intern reprezintă operațiuni taxabile potrivit prevederilor art.126, alin.4, lit.a pentru care s-a aplicat cota de TVA prevăzută la art.140 , rezultând TVA colectat în sumă de 84.190 lei RON .

Petenta arată de asemenea că justificarea scutirii de TVA pentru transportul de persoane internațional cu mijloace auto s-a făcut cu documentele prevăzute la art.8 din OMF1846/2003, respectiv licența de transport-execuție, foaie de parcurs și alte documente din care rezultă data de ieșire /intrare în țară vizate de organul vamal, diagrama biletelor de călătorie, din care rezultă că transportul s-a efectuat cu autovehiculul aparținând SC F SRL, dar aceste documente au fost întocmite în numele SC X SRL care a obținut licențele.

Petenta susține că în luarea măsurii de stabilire a TVA suplimentar, organele fiscale au pornit de la premise greșite, astfel deși au concluzionat că transportul de persoane s-a efectuat pe parcurs extern conform foilor de parcurs și graficelor de circulație conținute de autorizațiile de transport internațional, au considerat că operațiunile efectuate sunt operațiuni de închiriere a unor bunuri mobile și nu constituie subiect al prevederilor art.143, alin.1 din Legea 571/2003 motiv pentru care au considerat transportul efectuat de petentă a fi operațiune taxabilă și nu scutită de TVA .Totodată organele fiscale au avut în vedere adresa Ministerului Finanțelor Publice din ....10.2006 care preciza că "operațiunea de punere la dispoziție (închiriere ) a unor bunuri mobile nu constituie subiect al prevederilor art.143, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal "

Faptul că la obiectul contractului s-a înscris prevederea "punerea la dispoziție a unui autocar de 49 locuri turistice " nu poate fi interpretat ca fiind un contract de închiriere atâta timp cât operațiunea efectuată a fost de transport persoane, iar SC F SRL a avut calitatea de transportator, iar tariful practicat pentru cursele efectuate a fost facturat în EURO pe Km parcursi și nu poate fi interpretat ca o chirie .

Petenta consideră că art.143, alin.1, lit.e din Codul fiscal nu poate fi interpretat în sensul excluderii scutirii dispuse pentru operațiunile de transport persoane, câtă vreme documentele justificative cerute de art.8 din OMF1846/2003 au fost prezentate organului fiscal și din aceste documente rezultă că transportul internațional de persoane a fost efectuat de SC F SRL, însă sub licențele și autorizațiile emise pe numele SC X SRL .

Prin urmare, petenta consideră că operațiunile efectuate sunt de transport persoane așa cum rezultă din contractul încheiat între părți și nu de închiriere așa cum susțin organele fiscale prin interpretarea greșită a prevederilor contractului și a prevederilor art.143, alin.1, lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

#### **B. Din actul de control contestat, se rețin următoarele :**

SC F SRL are domiciliul fiscal în Rm.Vâlcea, și a făcut obiectul unei verificări fiscale efectuate în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, HG 44/2003 privind normele de aplicare a codului fiscal, OMF 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 , pe perioada 01.04.2005 - 30.06.2006 .

Verificare a avut ca obiectiv soluționarea decontului cu sumă negativă a TVA pe luna iunie 2006 înregistrat la AFP Rm.Vâlcea și la DGFP Vâlcea- Activitatea de Control Fiscal prin

Urmare inspecției fiscale efectuate organele de inspecție fiscală au apreciat că SC F SRL nu beneficiază de prevederile art.143, alin.1, lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la transportul internațional de persoane întrucât din analiza documentelor justificative aferente transportului internațional de persoane prezentate, rezultă că aceasta *nu deține documentele* prevăzute de art.8, alin.2 din OMFP1846/2003 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. Transportul s-a efectuat în baza licenței de transport, a copii conforme a licenței de transport și a foilor de parcurs toate aparținând SC X SRL în calitate de operator de transport.

De asemenea în perioada verificată SC F SRL a mai efectuat servicii de transport internațional de persoane și cu alți beneficiari pentru curse ocazionale și pentru care a prezentat următoarele documente :

- contracte pentru asigurarea transportului turistic ;
- facturi fiscale emise de SC F SRL în calitate de furnizor având înscrisă mențiunea " scutit cu drept de deducere ", cumpărători fiind diverși beneficiari pentru contravaloarea serviciilor prestate .

Organele de inspecție fiscală au solicitat punctul de vedere al ANAF - Direcția Metodologie și Proceduri pentru Inspecția fiscală privind încadrarea societății în prevederile art.143, alin.1, lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care prin adresa de răspuns nr.301770/10.10.2006 a precizat : "Operațiunea de punere la dispoziție (închiriere) a unor bunuri mobile, nu constituie subiect al prevederilor art.143, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Având în vedere cele constatate, organul de inspecție fiscală a colectat TVA aferentă facturilor fiscale care au înscrisă mențiunea " scutit cu drept de deducere ", în sumă totală de 404.010 lei RON și conform art.140, alin.1 au aplicat cota de 19% asupra prestărilor de servicii efectuate, respectiv asupra bazei de impozitare definită conform art.137, alin.1 din același act normativ.

Astfel, față de TVA de rambursat înregistrată de societate în suma de ... lei RON și solicitată la rambursare, urmare controlului efectuat s-a stabilit TVA suplimentar în sumă de .... lei RON, rezultând TVA suplimentară de plată în suma de .... lei RON aferent căreia s-au calculat dobanzi și penalități de întârziere în sumă totală de .... lei RON.

## **II. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă debitul suplimentar în sumă de ... lei RON, reprezentând TVA și accesorii aferente este legal stabilită de Activitatea de Control Fiscal Vâlcea în sarcina SC F SRL Rm. Vâlcea .

Speța supusă soluționării este dacă SC F SRL beneficiază de scutire de taxă pe valoare adăugată pentru transportul internațional de persoane efectuat sub licența de transport a operatorului de transport SC X SRL.

**În fapt**, în perioada 01.04.2005 - 30.06.2005 SC F SRL a achiziționat un autocar în baza contractului de leasing încheiat cu SC E LEASING SRL ;

La data de ....04.2005 SC F SRL în calitate de transportator a încheiat cu SC X SRL în calitate de beneficiar contractul nedenumit având ca obiect " punerea la dispoziție a autocarului marca ... de 49 locuri turistice, având numărul de înmatriculare .... pentru a efectua transport intern și internațional de persoane."

SC X SRL în calitate de beneficiar se obliga să asigure toate licențele necesare pentru efectuarea transportului internațional de persoane pe linii regulate, respectiv, licențe, autorizații etc.

De asemenea conform contractului încheiat, doi dintre cei trei șoferi care asigură deplasarea autocarului aparțin SC F SRL, care suportă cheltuielile cu combustibilul pentru transportul intern și internațional, taxe drum, diurna șoferi, reparații mașină, c/val reclamațiilor

În ceea ce privește prețul contractului părțile au convenit ca pentru cursele care fac obiectul acestuia, tariful de decontare să fie de 0.62 Euro/km pe liniile regulate, 0.65 Euro/km (TVA inclus) pentru circuite interne, iar pentru cursele ocazionale externe un tarif de decontare de 0.80 Euro/km.

Astfel, SC F SRL în calitate de furnizor a emis pentru contravaloarea serviciilor prestate pe parcurs extern facturi fiscale cu mențiunea " scutit cu drept de deducere " cumpărător fiind SC X SRL.

Transportul s-a efectuat în baza licenței de transport, a copiei conforme a licenței de transport și a foilor de parcurs toate aparținând SC X SRL. Conform foilor de parcurs și a graficelor de circulație conținute de autorizațiile de transport internațional rezultă că transportul de persoane s-a efectuat pe parcurs extern .

De asemenea în perioada verificată SC F SRL a încheiat și cu alte persoane juridice contracte pentru asigurarea serviciilor de transport pentru curse ocazionale, de exemplu :

1. Contractul încheiat între SC F SRL în calitate de transportator și SC Y SA în calitate de organizator având ca obiect "asigurarea serviciilor de transport cu minibuz , locuri turistice 49+2 pentru grupele de turiști Colibri în perioada.....2006. Utilizarea de către organizator a mijlocului de transport *închiriat* pe perioada menționată și pe destinațiile organizatorului ."

2. Contractul din data de 02.06.2006 încheiat între SC F SRL în calitate de transportator și SC Z SRL în calitate de organizator având ca obiect " asigurarea serviciilor de transport cu autocar marca Scania în perioada .....2006 destinația Halkidiki. Utilizarea de către organizator a mijlocului de transport *închiriat* ."

**În drept**, art.126, alin.4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în ceea ce privește operațiunile impozabile precizează :

" Operațiuni impozabile pot fi :

**a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140;**

**b) operațiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate . În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art.143 și art.144 ;[...] "**

Scutirile cu drept de deducere la care face trimitere art.126, alin.4, lit.b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal sunt reglementate de art.143 - 144 unde sunt enumerate precis și limitativ operațiunile ce se încadrează în regimul de scutire, coroborate cu prevederile art.8, alin.1 și 2 din OMFP 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 care precizează următoarele:

Art.143, alin.1, lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizează că:

" Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată; [...]

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

Art.8, alin.1, 2 și 5 din Instrucțiunile 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, aprobate prin O.M.F.P.nr.1846/2003 precizează următoarele:

**" (1) *Transportul internațional de persoane pentru care se aplică scutirea de TVA prevăzută la art.143, alin.1 lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, este transportul pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit art.133, alin.2, lit.b din aceeași lege .***

**(2) *Justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru transportul internațional de persoane cu mijloace auto se face cu următoarele documente :***

**- licența de transport;**

**- caietul de sarcini al licenței de traseu, după caz;**

**-foaia de parcurs sau alte documente din care să rezulta data de iesire/intraredin/in tara, vizate de organul vamal;**

**- diagrama biletelor de calatorie sau, dupa caz, facturile fiscale in cazul curselor ocazionale;**

**- factura fiscala pentru contravaloarea biletelor vandute, in situatia in care vanzarea biletelor se face prin intermediari."**

**(5) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru serviciile direct legate de transportul internațional de persoane se justifică cu documente din care să rezulte natura prestației și legătura directă cu transportul internațional de persoane."**

Față de prevederile legale anterior citate se poate concluziona că transportul internațional de persoane, prestările de servicii legate direct de acestea, inclusiv livrările de bunuri destinate a fi acordate ca tratatie pasagerilor la bordul unui vapor, avion, autocar, sau tren sunt activități scutite de taxa pe valoarea adăugată, pentru care locul prestării se consideră a fi în România, justificarea acestui regim urmând a se realiza pe baza documentelor stabilite prin Instrucțiunile de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată aprobate prin OMFP 1846/2003.

În susținerea dreptului de scutire a taxei pe valoarea adăugată, SC F SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală și a depus la dosarul contestației următoarele documente :

- Licență de execuție pentru traseu, operator de transport rutier SC X SRL , valabilă de la data de ....2004 până la data de ....2005, eliberată în baza licenței de transport rutier public, care nu vizează perioada supusă inspecției fiscale .

- Licență de execuție pentru vehicul pentru transporturi rutiere internaționale, operator de transport rutier SC X SRL, valabil de la data de ....04.2005 - ....12.2005 , eliberată în baza licenței de transport rutier public ;

- Licența de transport rutier public, copie conformă având înscrisă mențiunea " prezenta copie conformă este eliberată operatorului de transport rutier SC X SRL să efectueze transport rutier public de persoane în trafic național și /sau internațional, valabilă de la data de ....12.2005 până la data ....06.2006 de către Autoritatea Rutieră Română - Agenția A.R.R. București .

- Foi de parcurs întocmite de SC X SRL , unde este înscrisă denumirea firmei SC F SRL și numărul de circulație al mijlocului de transport, *din care din cele anexate la raportul de inspecție fiscală doar una este vizată de organul vamal* .

- Facturi fiscale emise de SC F SRL către SC X SRL, SC Y SA și SC Z SRL pentru c/val serviciilor prestate conform contractelor încheiate, având înscrisă mențiunea "Scutit cu drept de deducere " .

- Contractul încheiat cu SC X SRL ;

- Contractul încheiat cu SC Y SA Timișoara ;

- Contractul încheiat cu SC Z SRL Hunedoara .

În legătură cu documentele prezentate de petentă în justificarea scutirii de taxă pe valoare adăugată, OUG nr.109/14 iulie 2005 privind transporturile rutiere, definește la art.3, punctele 17 și 22 noțiunile de licență de transport și operator de transport rutier, astfel:

**"17. licență de transport** - document prin care se atestă că operatorul de transport rutier îndeplinește condițiile de onorabilitate, capacitate financiară și competență profesională, acesta având dreptul să efectueze transport rutier public numai cu respectarea reglementărilor naționale și internaționale din domeniul transporturilor rutiere .

**22. operator de transport rutier** -orice întreprindere care efectuează transport rutier, contra plată, cu autovehicule rutiere deținute în proprietate sau cu orice alt titlu și care în prealabil a obținut licența de transport."

**Din precizările legale ce reglementează transporturile rutiere menționate mai sus, se reține că operatorul de transport poate să efectueze transport rutier public, contra plată, cu autovehicule rutiere deținute în proprietate sau cu orice alt titlu ,cu condiția să dețină licență de transport**

efectua transport rutier de persoane intern și internațional pe rutele stabilite, sub licența de transport a operatorului de transport .

Contractul încheiat are ca obiect punerea la dispoziția SC X SRL a autocarului aparținând SC F SRL pentru a efectua transport de persoane intern și internațional pe rutele stabilite, împreună cu un echipaj format din doi șoferi, suportând în același timp și cheltuielile cu combustibilul, taxe de drum, taxe de frontieră, diurna pentru șoferi , etc.

Prin Legea 102/25 aprilie 2006 pentru aprobarea ordonanței de urgență a Guvernului nr.109/2005 privind transporturile rutiere se definește noțiunea de contract de închiriere de vehicule rutiere, astfel :

**" 13. contract de închiriere de vehicule rutiere - contract încheiat în formă autentică, prin care un locator, persoană fizică sau juridică, transmite, contra cost, dreptul de folosință pe perioadă determinată a unuia sau mai multor vehicule, fără conducător auto, către o altă persoană fizică sau juridică, numită locator ."**

În vederea determinării situației fiscale a operațiunilor efectuate de SC F SRL în ceea ce privește încadrarea acestora în prevederile art.143, alin.1, lit.e, organele de inspecție fiscală au solicitat punctul de vedere al Direcției de Metodologie și Proceduri pentru Inspekția Fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală care a precizat că " operațiunea de punere la dispoziție (închiriere) a unor bunuri mobile, nu constituie subiect al prevederilor art.143, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ".

Față de prevederile legale ce reglementează transporturile rutiere și contractul prezentat de petentă, organele de soluționare a contestației apreciază că încadrarea contractului încheiat între SC F SRL și SC X SRL în categoria contractelor de închiriere numai pe baza expresiei " de punere la dispoziție a autocarului marca SCANIA Irizar pentru a efectua transport intern și internațional de persoane " înscrisă în obiectul acestuia, fără a se avea însă în vedere și celelalte părți ale contractului încheiat respectiv :obligațiile părților și clauzele din contract, este eronată, deoarece aceasta excede prevederilor legale.

Mai mult decât atât, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta a încheiat și cu alți beneficiari contracte din care rezultă în mod expres **închirierea mijlocului de transport** pentru efectuarea de transporturi internaționale, aceasta încasând contravaloarea chiriei stabilite în Euro/Km. parcurși, operațiuni care în conformitate cu prevederile Codului fiscal nu intră întrădevăr în categoria operațiunilor scutite de TVA și pentru care se datorează taxa pe valoarea adăugată în cotă de 19% aplicată asupra bazei de impozitare determinate conform art.137, alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pentru care petenta nu justifică scutirea de TVA cu documentele prevăzute la art.8 alin. (2) din instrucțiunile aprobate de OMF 1846/2003.

Astfel, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea comparării operațiunilor de transport internațional efectuate de SC F SRL în baza contractelor prezentate și delimitării naturii acestora .

Având în vedere situația de fapt și în raport de prevederile art.129, alin .5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care precizează că:" (5) **Persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii"**, organele de soluționare a contestației apreciază că în baza contractului s-a realizat o participare efectivă a SC F SRL la efectuarea transportului internațional de persoane , dar sub licența de transport și a celorlate documente deținute de operatorul de transport, respectiv SC X SRL .

Având în vedere că petenta justifică că operațiunile efectuate sunt *legate direct de transportul internațional de persoane*, respectiv contractul încheiat și foile de parcurs având antetul SC X SRL, unde apare înscrisă firma SC F SRL, organele de soluționare apreciază că petenta poate beneficia de scutirea de TVA pentru transportul efectuat în contul SC X SRL, în raport de modul cum aceasta din urmă a beneficiat sau nu de scutire de TVA cu drept de deducere pentru venitul realizat din transportul în cauză, în calitate de operator de transport și beneficiar al licenței de transport, astfel încât bugetul centralizat al statului să nu fie prejudiciat.

Raportat la această stare de fapt organele de soluționare constată că în operațiunile de transport internațional de persoane în cauză au fost perfectate două categorii de raporturi juridice și anume:

- 1) raporturi juridice încheiate între operatorul de transport, deținător al licenței de transport și transportator
- 2) raporturi juridice încheiate între operatorul de transport și persoanele fizice care se deplasează pe rute externe .

Cum în cazul în speță transportatorul (cărăușul) în persoana petentei se obligă față de operatorul de transport ca în schimbul unui preț ( tarif ) să transporte călătorii până la o anumită destinație, se reține că acesta intervine în cel de-al doilea raport juridic încheiat între operatorul de transport și persoanele fizice, acestea din urmă reprezentând de fapt partea ce beneficiază de serviciul transportatorului.

Așa fiind, organele de soluționare a contestației apreciază oportună efectuarea unui control încrucișat la SC X SRL în baza prevederilor art.95 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală astfel încât se stabilească dacă această societate a beneficiat de scutirea de TVA prevăzută de art.143, alin.1, lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal pentru operațiunile de transport internațional și în ce a constat această scutire .

*Chestiunea ce trebuie clarificată este legată de încadrarea corectă, din punct de vedere al regimului de impozitare, a diferenței dintre suma totală încasată de la călători prin operatorul de transport și cea plătită efectiv de către aceștia ca transport internațional de persoane.*

În drept, art.95, lit.c din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

"(1) În realizarea atribuțiilor inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:[...] **c) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat ."**

Astfel, funcție de relevanța informațiilor obținute urmare controlului încrucișat al operatorului de transport, se poate stabili starea de fapt a petentei, probele administrate urmând să fie coroborate și apreciate de organele de inspecție fiscală în raport de reglementările legale în materie fiscală și cele specifice activității de transport rutier.

*Totodată,* din conținutul Deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au apreciat că petenta nu se încadrează în prevederile art.143, alin.1, lit.e, coroborate cu prevederile art.8, alin.1 și 2 din OMFP 1846/2003 fără a face însă o analiză detaliată a documentelor prezentate de aceasta în raport de prevederile legale care reglementează transporturile internaționale și fără a detalia motivele de fapt care au format convingerea organelor de inspecție fiscală în luarea măsurii de colectare a taxei pe valoarea adăugată în sarcina SC F SRL . Punctul de vedere transmis de MFP -ANAF-Direcția de Metodologie și Proceduri pentru Inspecția Fiscală, nu numai că nu este motivat dar acesta nu ține loc de act normativ ci reprezintă doar o opinie, un punct de vedere .

*În drept* OMF Nr.1378 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală ", Anexa nr.2 referitoare la instrucțiunile de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", precizează la alin.1 și 5, lit.c, următoarele :

1.Formularul " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală " reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, precum și pentru comunicarea modului de rezolvare a cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, dacă inspecția fiscală a fost efectuată pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare.

***5.Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală" se vor completa după cum urmează:***

***c) rubrica "Motivele de fapt": se va prezenta detaliat și în clar modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală o operațiune***

*Aceleași prevederi legale se regăsesc și în ordinul 972/13 iunie 2006 privind aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .*

Organele de soluționare a contestației rețin astfel că nu au fost respectate prevederile Ordinului 1378/2005 pentru aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", respectiv rubrica privind motivele de fapt nu a fost completată corespunzător astfel încât să se justifice măsura luată de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității debitului în sumă de .... lei RON, precum și asupra dobânzilor în sumă de .... lei RON și penalităților de întârziere în sumă de ... lei RON lei ron stabilite prin decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală ceea ce impune desființarea și refacerea acestora în conformitate cu considerentele legale reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate .

Drept urmare, organele de soluționare se vor pronunța în consecință, cu aplicarea dispozițiilor art.186, alin.3 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care precizează :

" Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare. "

Asupra contestației formulate de S.C. F S.R.L., serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin adresa existentă în copie la dosarul cauzei, opiniază astfel :

" [...] Cu ocazia efectuării noului control fiscal se vor avea în vedere următoarele aspecte :

- vor efectua control încrucișat la SC X SRL pentru a verifica dacă acesta a beneficiat de scutirea de TVA pentru operațiuni de transport internațional efectuate iar în caz afirmativ să stabilească în ce a constatat această scutire ;

- la efectuarea controlului organele de inspecție fiscală vor avea în vedere numai decizii emise de Comisia Fiscală Centrală care are responsabilități cu privire la aplicarea unitară a Codului fiscal și nu vor avea în vedere adrese emise de alte structuri ;

- vor analiza în amănunt documentele prezentate de contestatoare prin raportare și la dispozițiile legale care reglementează transporturile rutiere. Pentru calificarea actelor prezentate de SC F SRL vor avea în vedere dispozițiile OUG nr.109/2005 aprobată prin legea nr.102/2006 ."

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.179 alin.(1) lit.a), art.181 și art.186 alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 26.09.2005 se :

## **DECIDE**

Desființarea Deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală privind TVA suplimentar în sumă de .... lei ron, dobânzi în sumă de .... lei ron, penalități de întârziere în sumă de ... lei ron, emise pentru **SC F SRL** și refacerea acestora în conformitate cu considerentele reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 180 de zile la Tribunalul Vâlcea.