



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

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

Dosar nr. 41/2006.

DECIZIA NR. 31/29.03.2006

privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. X S.R.L. ,
inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud
sub nr. 1446/20.01.2006.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata , prin adresa nr. 1446/20.01.2006 (fila nr. 156) a Biroului Juridic , asupra faptului ca prin Decizia Nr. 11748/2005 (filele nr. 153-155) Curtea de Apel Cluj – Sectia Comerciala, de Contencios Administrativ si Fiscal a mentinut dispozitiile cuprinse in Sentinta Civila nr. 36/2005 a Tribunalului Bistrita-Nasaud – Sectia comerciala si contencios administrativ (filele nr. 148-152) trimitand cauza D.G.F.P. Bistrita-Nasaud pentru solutionare pe fond a contestatiei formulate de S.C. X S.R.L..

Se impune precizarea ca cererea petentei a fost depusa si inregistrata la Directia Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 18/06.01.2004 (filele nr. 40-41) fiind transmisa si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 1546/22.01.2004 (fila nr. 44) unde a facut obiectul dosarului nr. 24/2004 , in care s-a pronuntat Decizia nr. 29/08.04.2004 prin care contestatia formulata a fost respinsa ca nedepusa in termen.

Decizia nr. 29/08.04.2004 a fost atacata la Tribunalul Bistrita-Nasaud – Sectia contencios administrativ (Dosar nr. 2070/CAF/2005) , instanta care , prin Sentinta civila nr. 36/2005 , a admis cererea petentei. Impotriva Sentintei civile nr. 36/2005 D.G.F.P. Bistrita-Nasaud a declarat recurs la Curtea de Apel Cluj care , prin Decizia Civila nr. 11748/2005 pronuntata in dosar nr. 17396/2005 , a mentinut hotararea instantei de fond privind transmiterea contestatiei la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud in vederea analizarii acesteia pe fond.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal incheiat la data de 29.11.2003 de organele de control ale Directiei Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud , act prin care s-au stabilit diferente de plata privind obligatii bugetare in suma totala de ST lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara S1 lei, dobanzi aferente S11lei si penalitati S12 lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 din Codul de procedura fiscala constatam ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 1 , 3 si 5 alin. (1) din O.U.G. nr. 13/2001 aprobata prin Legea nr. 506/2001 si , pe cale de consecinta , Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud , prin Biroul de solutionare a contestatiilor , este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin cererea depusa la Administratia Finantelor Publice Beclean , inregistrata sub nr. 9171/26.09.2003 , S.C. X S.R.L a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de S2 lei, T.V.A. rezultata din decontul lunii august 2003.

In vederea solutionarii acestei cereri , urmare controlului efectuat in cauza , s-a intocmit procesul verbal din 29.11.2003 (filele nr. 34-39) , incheiat de catre organele de verificare ale Directiei Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud.

Prin acest act de control organele de verificare au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L. , pentru perioada 01.06.2003-31.08.2003 , o taxa pe valoarea adaugata in suma totala de S1 lei. Motivatia care a stat la baza stabilirii suplimentare in sarcina petentei a sumei sus aratate rezida in principal in faptul ca S.C. X S.R.L, ca organizator de excursii Romania - Spania , nu a calculat , evidentiat si virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta acestor operatiuni asa cum este prevazut la alin. 1 al art. 51 din H.G. nr. 598/2002.

In concret , verificandu-se facturile fiscale emise de petenta in perioada 01.06.2003-31.08.2003 catre turisti diversi , s-a constatat ca acestea sunt in valoare totala de S3 lei si ca la rubrica privind taxa pe valoarea adaugata contin mentiunea "scutit cu drept de deducere". Analizand activitatea desfasurata de societate prin prisma legislatiei in vigoare si tinand seama de prevederile pct. III din Decizia Ministerului Finantelor Publice nr. 8/28.07.2003 (publicata in M.O. nr. 575/2003) organele de control au apreciat ca aceasta se incadreaza , din punct de vedere legal , in activitate celor de intermediere in turism si in consecinta nu intra in categoria operatiunilor scutite cu drept de deducere.

Asa fiind , s-a procedat la recalcularea obligatiei bugetare constand in acest impozit indirect datorat de societate in perioada verificata , rezultand in final de plata o taxa pe valoarea adaugata in suma de S4 lei (diferenta dintre S1lei T.V.A. stabilit suplimentar in perioada iunie – august 2003 si S2 lei T.V.A. acceptat la deducere). Modalitatea de determinare a taxei pe valoarea adaugata se regaseste la fila nr. 36 din dosar.

Pentru neachitarea la termen a diferentelor de taxa pe valoarea adaugata de plata s-au stabilit dobanzi in cuantum de S11lei si penalitati de S12lei. Asa cum rezulta din actul de control dobanzile si penalitatile au fost calculate pana la data de 29.11.2003 , modul de determinare al acestor accesorii regasindu-se la filele nr. 30-31 din dosar.

II. Impotriva procesului verbal din 29.11.2003 petenta a formulat si depus contestatia inregistrata la Directia Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 18/06.01.2004 (filele nr. 40-41). Contestatia a fost transmisa si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 1546/22.01.2004 (fila nr. 44).

In cuprinsul contestatiei petenta solicita anulara in intregime a masurilor dispuse prin procesul verbal atacat si exonerarea sa de la plata sumei de S5 lei stabilita de plata prin acelasi act precum si rambursarea taxei pe valoarea adaugata deductibila de S2 lei.

In motivarea cererii sale contestatoarea sustine ca cele retinute prin procesul verbal contestat nu sunt conforme cu adevarul , aratand in acest sens ca ea nu

desfasoara activitati de intermediere in turism , asa cum s-a retinut de catre organele de control , ci transport international de persoane cu mijloace proprii si inchiriate.

In acest sens precizeaza ca nu vinde pachete turistice si prin urmare nu se incadreaza in prevederile art. 2 din O.G. nr. 107/1999.

Se mai sustine ca S.C. X S.R.L. desfasoara activitati de transport ocazional international de persoane si ca este scutita de taxa pe valoarea adaugata conform art. 28 alin. 2 si 4 din H.G. nr. 598/2002.

Referindu-se la foile internationale de parcus "INTERBUS" petenta arata ca , conform casutei bifate (casuta B) in acestea , rezulta limpede ca ea nu desfasoara activitati de intermediere in turism ci doar transport international de persoane , activitate scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Constatand ca dosarul contestatiei nu contine toate documentele necesare analizarii pe fond , cu adresa nr. 1546/04.02.2004 (fila nr. 47) s-a solicitat petentei completarea probatoriului , precizari referitoare la obiectul cauzei precum si dezvoltarea motivelor in sustinerea cererii.

Cele transmise se regasesc la filele nr. 49-131 din dosar.

Motivatii complete aduse in sustinerea contestatiei prin adresa nr. 7233/01.03.2004 (filele nr. 129-130) au fost transmise in copie Directiei Controlului Fiscal pentru a-si exprima punctul de vedere cu privire la cele sustinute de petenta.

Cu adresa nr. 9180/30.04.2004 (fila nr. 137) Directia Controlului Fiscal transmite punctul sau de vedere cu privire la sustinerile petentei.

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

Actele normative speciale care reglementau regimul taxei pe valoarea adaugata in perioada iunie – august 2003 erau Legea nr. 345/2002 precum si Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 , aprobate prin H.G. nr. 598/2002.

Asa fiind , precizam ca , in situatia in care , in cele ce urmeaza , vor fi invocate articole specificandu-se doar ca ele sunt cuprinse in "lege" sau in "norme" se va intelege ca acestea fac parte din Legea nr. 345/2002 sau din Normele aprobate prin H.G. nr. 598/2002 , dupa caz.

Reglementand regimul de impozitare , art. 8 alin. (1) al Legii nr. 345/2002 clasifica , din punct de vedere al acestui regim , operatiunile impozabile astfel:

a). operatiuni taxabile , la care se aplica cota standard a taxei pe valoarea adaugata;

b). operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere asa cum sunt ele prevazute la art. 11 alin. (1) si art. 12 din lege;

c). operatiuni scutite fara drept de deducere prevazute la art. 9 din lege;

d). operatiuni de import scutite de taxa pe valoarea adaugata prevazute la art. 10 din lege.

Este important de precizat ca , potrivit art. 8 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 "operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata sunt reglementate prin lege si nu se admite extinderea lor prin analogie".

Scutirile cu drept de deducere la care face trimitere art. 8 alin. (1) lit. b). din lege sunt reglementate de art. 11 (Subsectiunea a 3-a "Scutiri pentru exportatori sau alte operatiuni similare si pentru transportul international") care enumera precis si

limitativ [art. 11 alin. (1) lit. a) - s)] operatiunile ce se incadreaza in regimul de scutire. Legat de speta concreta supusa solutionarii , aceasta urmeaza a fi analizata prin prisma prevederilor art. 11 alin. (1) lit. b) si r) din lege coroborate cu normele de aplicare a legii.

In conformitate cu dispozitiile art. 11 alin. (1) lit. b) si r) precum si cu cele ale art. 11 alin. (2) din Legea nr. 345/2002:

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

a);

b) transportul international de persoane in si din strainatate , precum si prestarile de servicii legate direct de acesta;

.....;

r) prestarile de servicii efectuate de intermediari care actioneaza in numele sau in contul altuia , atunci cand intervin in operatiunile prevazute in prezentul articol.

(2) Pentru operatiunile prevazute la alin. (1) lit. a) - c) , e) - g) , i) si r) justificarea regimului de scutire se realizeaza pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a prezentei legi”.

Fata de textele legale anterior citate se poate concluziona ca transportul international de persoane in si din strainatate , prestarile de servicii legate direct de acesta , precum si prestarile de servicii efectuate de intermediari care actioneaza in numele sau in contul altuia , atunci cand intervin in operatiuni de transport international , sunt activitati scutite de taxa pe valoarea adaugata , justificarea acestui regim urmand a se realiza pe baza documentelor stabilite prin normele date in aplicarea Legii nr. 345/2002 , cu precizarea ca , asa cum prevede legea , asemenea operatiuni nu pot fi extinse prin analogie.

Avand in vedere ca din documentele aflate la dosar rezulta ca in cazul concret S.C. X S.R.L. nu a efectuat transporturi internationale de persoane , asemenea operatiuni fiind prestate de alte societati , urmeaza sa se analizeze daca , prin prisma tezei a doua a literei b) ori a prevederilor de la lit. r) ale art. 11 din Legea nr. 345/2002 , coroborate cu normele de aplicare , activitatea desfasurata de petenta se incadreaza in categoria operatiunilor care beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata.

In urma analizarii documentelor prezentate precum si a motivatiilor date de petenta in vederea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru activitatea desfasurata in perioada iunie - august 2003 s-au constatat urmatoarele:

Potrivit documentelor de la dosarul cauzei , activitatea petentei , in perioada avuta in vedere de catre organele de inspectie fiscala la verificarea ce face obiectul contestatiei , a constat in aceea de a oferi clientilor interesati prestarea in nume propriu a unor servicii denumite generic “excursii” in pretul carora era inclus si transportul international in si din strainatate , transport care in realitate era efectiv realizat de catre alte firme decat S.C. X S.R.L. (Agentia de turism). In aceasta ordine de idei clientilor (calatorilor) care contractau aceste servicii cu S.C. X S.R.L. (Agentia de turism) li se incasa contravaloarea lor , emitandu-li-se astfel chitante individuale pentru suma de bani platita (a se vedea exemplificativ borderourile centralizatoare de la filele nr. 57-83). Pentru tot lotul de clienti aferent unui transport ,

S.C. X S.R.L., pe baza borderoului centralizator al chitantelor , intocmea o singura factura catre “turisti diversi” document ce purta mentiunea “scutit cu drept de deducere” (a se vedea exemplificativ facturile de la filele nr. 59 , 62 , 65 , 68 , 71 , 74 , 77 , 80 , 83). Asa cum rezulta din actul de control cat si din documentele anexate , transportul era prestat efectiv de catre alte societati comerciale pe baza de comenzi de transport si contracte (a se vedea exemplificativ filele nr. 85-87 cu mentiunea ca toate celelalte comenzi de transport sunt la fel , asa cum a declarat administratorul – S. I. - prin nota inserata sub semnatura privata pe comanda de la fila 85). Transportatorul , respectiv firma care efectua operatiunile prevazute la art. 11 alin. (1) lit. b). din Legea nr. 345/2002 , factura ulterior catre S.C. X S.R.L. contravaloarea acestui serviciu , pe facturile fiscale intocmite regasindu-se mentiunea “scutit cu drept de deducere” (a se vedea exemplificativ filele nr. 55-56).

Raportat la aceasta stare de fapt constatam ca in operatiunile de transport international de persoane au fost perfectate doua categorii de raporturi juridice distincte si anume:

a). Raporturi juridice incheiate intre S.C. X S.R.L (Agentia de turism) si agentii economici transportatori , relatii comerciale probate cu:

- notele de comenzi (completate uneori cu contracte) prin care petenta solicita si angajeaza efectuarea transportarii unor grupuri de persoane din Romania in Spania si/sau din Spania in Romania , comenzi in care a fost stabilita ruta de deplasare (traseul) , precum si numarul kilometrilor prevazuti a fi efectuati (a se vedea exemplificativ filele nr. 85-87);

- facturile fara taxa pe valoarea adaugata emise de transportatori catre S.C. X S.R.L. (Agentia de turism) in care s-au indicat serviciile prestate , respectiv “c/valoare transport conform comenzii cu autocarul nr. ...” (a se vedea exemplificativ filele nr. 49-56) cu mentiunea scutit cu drept de deducere;

- documentele care justificau plata c/valorii transportului de catre S.C. X S.R.L..

b). Raporturi juridice incheiate intre S.C. X S.R.L. (Agentia de turism T.) si persoanele fizice (calatorii) care se deplasau in Spania sau din Spania cu mijloace de transport angajate in modalitatea descrisa la litera a). de mai sus , raporturi probate cu urmatoarele documente:

- chitantele eliberate fiecarui calator de catre Agentia de turism T;
- facturile fiscale fara taxa pe valoarea adaugata emise de agentia de turism T. pentru fiecare cursa catre “Turisti-diversi” in care la denumirea serviciilor era inscrisa explicatia “Excursie Ro – Spania cu autocarul ...” (ex. filele nr. 59 , 62 , 65 , 68 , 71 , 74 , 77 , 80 si 83) , cu precizarea ca suma din factura reprezenta centralizatorul chitantelor emise calatorilor , sub forma unui borderou (ex. filele nr. 57-58 , 60-61 , 63-64 , etc).

Asa cum rezulta din Anexa la actul de control (filele nr. 32-33) , in perioada verificata au fost efectuate , in modalitatile descrise mai sus , un numar de 42 de operatiuni internationale pentru care agentii economici (S.C. F S.R.L. si altii) ce au

prestat efectiv serviciile de transport international de persoane au facturat catre S.C.X S.R.L. contravaloarea lor care insumeaza S6 lei. Suma totala incasata de la calatori de catre S.C. X S.R.L. (Agentia de turism T) pentru cele 42 operatiuni (reflectate in chitantele si facturile emise in conditiile literei "b") a fost de S3 lei , suma pentru care contestatoarea considera ca este scutita integral de taxa pe valoarea adaugata.

Daca in ceea ce priveste c/valoarea transportului international , insumand S6 lei , problema scutirii de taxa pe valoarea adaugata nu se poate pune in discutie , ea intrand sub incidenta art. 11 alin. (1) lit. b). din Legea nr. 345/2002 , chestiunea ce trebuie clarificata este legata de incadrarea corecta , din punct de vedere al regimului de impozitare , a diferentei dintre suma totala incasata de la calatori prin S.C. X S.R.L. (Agentia de turism T) si cea platita efectiv de catre aceasta ca reprezentand transport international de persoane, diferenta care se ridica la S7 lei si care , in conformitate cu prevederile imperative ale art. 11 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 trebuie justificata pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a legii.

Rezumand continutul contestatiei (fila nr. 36) petenta sustine ca activitatea S.C. X S.R.L. trebuie incadrata in prevederile art. 28 alin. (4) din H.G. nr. 598/2002 , respectiv in aceea de vanzare de bilete pentru transport international de persoane , operatiune care , in opinia sa , este scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Pentru o corecta evaluare , aplicare si interpretare a normei juridice invocata de petenta redam in cele ce urmeaza prevederile art. 28 alin. (1) - (4) din H.G. nr. 598/2002:

"Art. 28 – (1) Transportul international de persoane pentru care se aplica scutirea de taxa pe valoarea adaugata , prevazuta la art. 11 alin. (1) lit. b). din lege este transportul pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania potrivit art. 7 alin. (1) lit. b). din lege.

(2) Transportul international auto de persoane este scutit de taxa pe valoarea adaugata , conform art. 11 alin. (1) lit. b). din lege , daca durata pe parcurs extern depaseste 24 de ore. Justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata de catre transportatori se face cu urmatoarele documente:

- a). licenta de transport;*
- b). caietul de sarcini al licentei de traseu , dupa caz;*
- c). foaia de parcurs sau alte documente din care sa rezulte data de iesire/intrare din/in tara , vizate de organul vamal;*
- d). diagrama biletelor de calatorie sau , dupa caz , facturile fiscale in cazul curselor ocazionale;*
- e). factura fiscala pe care se inscrie "scutit cu drept de deducere" pentru contravaloarea biletelor vandute , in situatia in care vanzarea biletelor se face prin intermediari.*

(3) Pentru transportul international aerian , fluvial , maritim feroviar de persoane justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata se face de catre transportatori cu:

- a). documentele specifice de transport , din care sa rezulte traseul transportatorului , data de iesire/intrare din/in tara , dupa caz;*
- b). factura fiscala pe care se inscrie "scutit cu drept de deducere" in situatia in care biletele de calatorie au fost vandute prin intermediari;*

c). *borderoul/diagrama biletelor de calatorie vandutesau , dupa caz , facturile fiscale in cazul curselor ocazionale.*

(4) Persoanele impozabile care vand bilete pentru transportul international de persoane sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata pentru aceste operatiuni , conform art. 11 alin. (1) lit. b). si r). din lege. Justificarea scutirii se face cu:

a). *borderoul/diagrama biletelor de calatorie vandute;*

b). *factura fiscala pentru comision , pe care se inscrie mentiunea “scutit cu drept de deducere” , sau , dupa caz , factura primita de la transportator pentru biletele vandute”.*

Este adevarat ca , potrivit art. 28 alin. (4) din Norme , vanzarea biletelor pentru transport international de persoane este scutita de taxa pe valoarea adaugata , insa in cazul in speta , nu la valorile si in modalitatile efectuate si pretinse de petenta.

Din intreaga economie a normelor precitate rezulta cat se poate de clar ca vanzarea biletelor la care se refera art. 28 alin. (4) din norme este o activitate de intermediere , iar scutirea vizeaza propriu-zis operatiunea intrinseca a contravalorii prestarii constand in comisionul de comercializare a biletelor apartinand transportatorului si nu in contravaloarea biletelor vandute (echivalentul transportului), asa cum , in mod eronat , interpreteaza petenta.

Cu alte cuvinte , in astfel de operatiuni ar fi fost scutit de taxa pe valoarea adaugata comisionul convenit , pe care S.C. X S.R.L. (Agentia de turism T) l-ar fi incasat pentru comercializarea biletelor de calatorie (puse la dispozitie de transportator pentru vanzare) si nicidecum contravaloarea biletelor vandute care , dupa cum s-a precizat mai sus , reprezinta echivalentul transportului. Ca este asa reiese indubitabil din coroborarea alin. (2) lit. e). cu cele ale alin. (4) lit. b). , ultima teza , ale art. 28 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002.

In conformitate cu art. 28 alin. (2) lit. e). din norme , transportatorul este scutit de taxa pe valoarea adaugata pentru c/valoarea biletelor vandute prin intermediari , operatiune pentru care transportatorul emite factura fiscala cu mentiunea “scutit cu drept de deducere”. Prevederile alin. (4) ale art. 28 se refera la aceeasi operatiune , respectiv de vanzare a biletelor de catre intermediari care vor justifica scutirea cu: borderoul biletelor de calatorie vandute , factura fiscala pentru comision pe care (intermediarul) va inscrie mentiunea “scutit cu drept de deducere” sau , dupa caz , factura primita (de intermediar) de la transportator pentru biletele vandute.

Prin urmare , din coroborarea celor doua texte de aplicare , rezulta neindoios ca documentul fiscal (factura) nominalizat la art. 28 alin. (2) lit. e). din norme , emis de transportator catre intermediar , este acelasi cu documentul fiscal prevazut la art. 28 alin. (4) lit. b). , ultima teza , adica factura primita de intermediar de la transportator , pentru biletele vandute calatorilor prin respectivul intermediar.

In ipoteza cand S.C. X S.R.L. ar fi vandut cu adevarat bilete de calatorie , cum de altfel sustine , chiar in lipsa normelor legale mai sus invocate si comentate , contestatoarea nu putea sa beneficieze de scutire pentru c/valoarea biletelor vandute reprezentand echivalentul transportului international de persoane , avand in vedere ca aceasta facilitate se acorda agentului economic care presteaza acest serviciu (transport international) in si din strainatate. Or , asa cum anterior s-a aratat ,

transporturile s-au realizat efectiv de alte firme care la randul lor au aplicat si evidentiat corect scutirea de taxa pe valoarea adaugata.

In realitate inasa , fata de probele existente la dosar , S.C. X S.R.L. (Agentia de turism T) nu a efectuat nici o vanzare de bilete , chitantele emise de aceasta pe numele calatorilor nu reprezinta bilete de calatorie si nu pot inlocui astfel de documente. Precizam ca , potrivit normelor legale aratate chiar la subsolul chitantelor (cod 14-4-1) acestea servesc ca document justificativ pentru depunerea unei sume in numerar la caseria unitatii.

Biletele de calatorie , formulare cu regim special de tiparire , inseriere si numerotare , astfel cum au fost aprobate prin O.M.F.P. nr. 606/1999 si nr. 1775/2003, precum si biletul de excursie externa reglementat prin O.M.F. nr. 970/1998 , sunt documente care s-ar fi putut utiliza sau comercializa in conditiile art. 28 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 ceea ce inasa nu s-a intamplat. In consecinta solicitarea petentei de a fi incadrata in prevederile art. 28 alin. (4) din norme este neintemeiata.

Revenind inasa la chitantele emise de petenta constatam ca acestea nu reflecta nici o vanzare de bilete ci , asa cum s-a mai precizat , in baza lor s-a incasat de la calatorii-clienti c/valoarea excursie Ro-Spania. Cert este ca in sumele incasate pe baza chitantelor este inclus si transportul pe care petenta l-a achitat agentilor economici care au efectuat asemenea prestatii.

Din acest punct de vedere urmeaza a se analiza care este regimul de impozitare a sumelor incasate de contestatoare , in nume propriu , pe baza chitantelor eliberate calatorilor , cu exceptia celor care reprezinta transportul international de persoane.

Potrivit Anexei la actul de control (filele nr. 32-33) totalul sumelor incasate de la calatori de contestatoare pe baza chitantelor , in perioada la care se refera controlul, se ridica la S3 lei , din care c/valoarea transporturilor probate cu documente a fost de S6 lei , diferenta de S7lei fiind impusa de organul de inspectie cu cota standard de taxa pe valoarea adaugata recalculata.

In aceasta ordine de idei trebuie sa invederam faptul ca si serviciile legate direct de transportul international de persoane sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata asa cum prevede art. 11 alin. (1) lit. b). teza a doua din Legea nr. 345/2002 cu precizarea ca , potrivit alin. (2) al aceluiasi articol , justificarea regimului de scutire se realizeaza pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a legii. Normele de aplicare a legii , la art. 28 si art. 34 , prevad sau fac trimitere la documentele in baza carora se justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata atat pentru operatiunile legate direct de transport cat si pentru cele realizate de intermediari atunci cand acestia intervin in operatiuni scutite conform art. 11 alin. (1) lit. r). din lege.

Mentionam inasa ca petenta nu a prezentat asemenea documente justificative nici organului de control si nici in faza de solutionare a contestatiei. In acest context , avand in vedere prevederile imperative ale art. 35 alin. (1) din norme conform carora, *“operatiunile prevazute la art. 11 alin. (1) literele a). – c). , e). – g). , i). si r). din lege, pentru care nu se justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata potrivit prevederilor prezentelor norme , sunt supuse cotei standard de taxa pe valoarea adaugata”*.

Asa fiind , constatam ca petenta nu poate justifica diferenta de S7 lei , incasata prin chitante de la calatorii-clienti , ca reprezentand prestari legate direct de transport si nici servicii efectuate de intermediari in operatiunile scutite prevazute de lege , iar in consecinta apreciem ca masurile dispuse de organele de control referitoare la acest capat de cerere sunt intemeiate.

Cu privire la calificarea activitatii desfasurata de S.C. X S.R.L. ca agentie de intermediere in turism , apreciem ca , in raport de operatiunile efectiv derulate si a actelor normative in domeniu (O.G. nr. 107/30.06.1999 modificata si completata prin Legea nr. 631/16.11.2001) aceasta nu poate fi incadrata ca activitate de intermediere in turism , ceea ce insa nu conduce la modificarea cuantumului obligatiilor bugetare vizand taxa pe valoarea adaugata , stabilita prin actul de control.

In cazul in speta operatiunile de intermediere sunt cele la care fac referire dispozitiile art. 11 alin. (1) lit. r). din Legea nr. 345/2002. Este de precizat ca aceasta norma legala se refera numai la prestarile de servicii efectuate de intermediari care actioneaza in numele sau in contul altuia. Prin urmare nu-i sunt aplicabile contestatoarei aceste prevederi intrucat tranzactionarea serviciilor incasate de la pasageri (calatori) s-a facut in nume propriu , fapt relevat de toate documentele intocmite de S.C. X S.R.L. , situatie in care calitatea de intermediar intre transportator si calatori este inexistentă. Faptul ca in tariful incasat de la calatori pe baza chitantelor emise de catre petenta era inclusa si c/valoarea transportului efectuat de diverse firme nu probeaza activitatea de intermediere a acesteia in sensul prevederilor art. 11 alin. (1) lit. r). din lege. De altfel , in functie de activitatea concret desfasurata de petenta , remarcam ca nu se poate identifica si proba un raport juridic in care sa fie prezente caracteristicile unui contract de intermediere de genul mandatului , comisionului etc. , unde contestatoarea sa fi avut aceasta calitate intre transportator si calatori , toate operatiunile tranzactionate si derulate de S.C. X S.R.L (Agentia de turism T) facandu-se in nume propriu.

In ceea ce priveste motivele invocate de petenta in contestatie precizam urmatoarele:

Contestatoarea , pe langa faptul ca invoca incadrarea activitatii sale in prevederile art. 28 alin. (4) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 (aspect tratat anterior) , concluzioneaza ca activitatea sa este “de transport cu mijloace inchiriate” , operatiune care este scutita de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere.

Nu poate fi insusita o asemenea argumentare intrucat transportul s-a efectuat in baza contractelor de transport , intre acestea si contractele de inchiriere existand , atat din punct de vedere al clauzelor cat si al efectelor produse , o diferenta esentiala. Pentru toata perioada la care se refera controlul , transportul international de persoane s-a realizat de firme specializate , in baza comenzilor-contractelor de transport , agenti economici care , pentru asemenea operatiuni , au fost scutiti de taxa pe valoarea adaugata.

Tinand seama ca debitele principale care au generat majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile contestate de petenta urmeaza a fi respinse rezulta ca si aceste accesorii sunt datorate si prin urmare ele urmeaza cursul debitelor care le-au generat.

Pentru considerentele aratate mai sus , in temeiul art. 186 alin. (1) din Codul de procedura fiscala se

DECIDE:

1. Respingerea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. pentru suma totala de ST, reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara (S1 lei) , dobanzi aferente (S11 lei) si penalitati (S12 lei) ca netemeinica si , pe cale de consecinta , mentinerea masurilor dispuse prin procesul verbal din 29.11.2003 incheiat de catre organele Directiei Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud.

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

DIRECTOR EXECUTIV ,

L.S.