



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.47/2006

DECIZIA NR. 41/10.05.2006

privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. X S.R.L., inregistrata la D.G.F.P.
Bistrita-Nasaud sub nr. 2844/09.02.2006

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

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse de organele fiscale din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bistrita-Nasaud prin Decizia de impunere nr. 5443/06.12.2005 (filele 13-14), act prin care s-au stabilit diferente de plata privind obligatii bugetare in cuantum de S1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de S2 lei, dobanzi aferente in suma de S3 lei si penalitati in suma de S4 lei. Asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala (filele 7-12), obiectivul inspectiei fiscale partiale l-a constituit verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare in valoare de S5 lei, aferenta perioadei 01.01.2005-30.09.2005.

Avand in vedere prevederile art.175, art.177 si art.179 din Codul de Procedura Fiscala-republicat, constatam ca in speta Biroul de solutionare a contestatiilor este investit sa se pronunte asupra contestatiei.

In cauza a fost intocmit referatul de verificare.

Din analiza datelor si documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind urmatoarele:

I. Prin decizia de impunere nr.5443/06.12.2005 (filele 13-14) s-a stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L., pentru perioada 01.01.2005 – 30.09.2005, o taxa pe valoarea adaugata in suma totala de S1 lei (S2 lei taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, S3 lei dobanzi si S4 lei penalitati).

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 30.11.2005 (filele 7-12), raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, motivele care au condus la stabilirea suplimentara a obligatiilor bugetare aratate mai

sus rezida in faptul ca S.C. X S.R.L. nu a putut sa justifice cu documente legale scutirea de taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de transport international de persoane efectuate, in baza contractelor de transport, in perioada 01.01.2005 – 30.09.2005.

Potrivit raportului de inspectie fiscala intocmit la data de 30.11.2005 (filele 7-12) organele de control au constatat ca S.C. X S.R.L. in perioada verificata a desfasurat urmatoarele activitati: transport international de persoane si prestari servicii coafor si cosmetica.

Se mentioneaza ca pentru veniturile obtinute din activitatea de cosmetica si coafor, petenta aplica cota standard de 19%.

In aceasta perioada S.C. X S.R.L. inregistreaza venituri din transport international de persoane in suma totala de S6 lei, din care S7 lei venituri din transport international efectuat cu mijloace auto proprii pentru care justifica scutirea cu drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata si S8 lei venituri din transport international efectuat cu mijloace de transport puse la dispozitie de alti operatori in baza contractelor de transport, pentru care petenta a aplicat regulile specifice intermediarilor in turism, impunand cu cota de 19% “beneficiul realizat de agentie”, calculand astfel o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de S9 lei.

Avand in vedere cele mai sus aratate organele de inspectie fiscala au apreciat ca activitatea de transport international efectuat de petenta cu mijloace auto puse la dispozitie de alte societati transportatoare in baza contractelor de transport, este o activitate taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, intrucat nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art.8 alin.(2) din O.M.F.P. 1846/2003 privind justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile de transport international de persoane.

Astfel s-a procedat la recalcularea obligatiei bugetare datorata de societate in perioada verificata (01.01.2005-30.09.2005) prin aplicarea cotei standard de 19%.

In acest fel organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar o taxa pe valoarea adaugata in suma S2 lei, dobanzi in suma de S3 lei si penalitati in suma de S4 lei. Modul de calcul al accesoriilor se regaseste in anexele 6 si 7 (filele 1-2).

II. Impotriva deciziei de impunere nr. 5443/06.12.2005 (filele 19-20) petenta a formulat si depus contestatia inregistrata la Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 412/31.01.2006 (fila 18-20). Contestatia a fost transmisa si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr.2844/09.02.2006 (fila 24).

In cuprinsul contestatiei petenta mentioneaza faptul ca in rapoartele de inspectie fiscala anterioare activitatea desfasurata de petenta a fost incadrata ca fiind: activitate de intermediere in turism, respectiv activitate proprie de constituire de grupuri de persoane pentru transportarea acestora in strainatate, transportul efectuandu-se de catre societati transportatoare pe baza de contracte sau comenzi scrise.

In raportul de inspectie fiscala nr.5443/30.11.2005, raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere care face obiectul contestatiei, aceeasi activitate desfasurata de petenta se considera ca nu poate fi incadrata ca activitate de

intermediere in turism si nici ca activitate de transport international, calculandu-se de catre organele de inspectie fiscala o taxa pe valoarea adaugata in cuantum total de S2 lei prin aplicarea cotei standard de 19% asupra veniturilor incasate din transport international de persoane efectuat in baza contractelor de transport.

Petenta contesta suma de S1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de S2 lei, dobanzi in suma de S3 lei si penalitati in suma de S4 lei, motivand ca s-a calculat eronat taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, intrucat procedeul de determinare a acesteia nu a avut in vedere faptul ca veniturile incasate ca servicii de transport au fost prestate efectiv in beneficiul unor persoane fizice.

In opinia contestatoarei indiferent de modul in care poate fi apreciata activitatea desfasurata, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar referitoare la transportul international de persoane efectuat in baza contractelor de transport pentru care nu s-a facut dovada scutirii cu documente justificative, nu se poate calcula decat prin aplicarea cotei standard recalculata, intrucat in tariful incasat de la calatori este inclusa si cota legala de taxa pe valoarea adaugata.

Petenta mai arata ca a organizat si efectuat transport international cu mijloace auto inchiriate, considerand ca a realizat aceste operatiuni in nume propriu printr-un operator de transport.

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

Actele normative speciale aplicabile spetei in perioada 01.01.2005-30.09.2005 sunt Codul Fiscal asa cum acesta a fost modificat si completat ulterior, Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004, precum si Ordine ale Ministrului Finantelor Publice de aprobare a unor Instructiuni privind aplicarea acestora.

In fapt, in perioada 01.01.2005-30.09.2005 S.C. X S.R.L. a desfasurat activitati de transport international de persoane cu mijloace auto proprii pentru care aplica scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere in baza art.143 alin.(1) lit.e) din Codul Fiscal justificata cu documente legale prevazute in O.M.F.P. 1846/2003. Veniturile scutite cu drept de deducere pentru aceasta activitate sunt in suma de S7 lei.

De asemenea, in aceeasi perioada, petenta a obtinut venituri in suma de S8 lei din activitati de transport international de persoane efectuat cu mijloace auto puse la dispozitie de alti transportatori pentru care organele de inspectie fiscala a aplicat cota standard de 19%, intrucat societatea nu a putut justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu documente legale.

Pentru aceste venituri petenta a calculat taxa pe valoarea adaugata in suma de S9 lei aplicand regulile specifice de intermediere in turism, iar in acest sens organele de control au calculat suplimentar o taxa pe valoare adaugata in suma de S2 lei.

Scutirile pentru transportul international sunt expres reglementate de art.143 din Codul Fiscal care enumera precis si limitativ operatiunile care ce se incadreaza in regimul de scutire cu drept de deducere.

Legat de speta concreta supusa solutionarii, aceasta urmeaza a fi analizata prin prisma prevederilor art.143 alin.(1) lit.e) si p) din Codul Fiscal coroborate cu Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. 1846/2003.

In conformitate cu dispozitiile art.143 alin.(1) lit.e) si p) sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:

.....

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

.....

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

Fata de textele citate anterior se intelege ca transportul international de persoane si serviciile direct legate de acestea, sunt activitati scutite de taxa pe valoarea adaugata, justificarea acestui regim urmand a se realiza pe baza documentelor prevazute de norme precum si indeplinirea conditiilor si procedurilor stabilite prin acestea.

Prevederile art.8 alin.(1), (2) si (5) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. 1846/2003 reglementeaza modalitatile de justificare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru transportul international de persoane si pentru serviciile direct legate de aceste operatiuni.

Este important de precizat ca pentru perioada analizata, petenta a perfectat cu diferiti operatori de transport contracte care, in principiu, au acelasi obiect, insa contin clauze diferite cum ar fi:

a) contractul de transport nr.253/18.08.2005 (fila nr.144) in baza caruia S.C. B S.R.L. (in calitate de transportator) pune la dispozitia S.C. X S.R.L. (in calitate de beneficiar) un autocar pentru suma de S10 lei in scopul efectuarii unui transport international de persoane, urmand ca transportatorul sa asigure documentele necesare deplasarii, iar beneficiarul sa suporte cheltuielile cu combustibilul, taxele de drum, cazarea si masa conducatorilor auto.

b) contractul de transport nr.59/13.05.2005 (fila 65) in baza caruia S.C. I S.R.L. (in calitate de transportator) asigura transportul international de persoane, pentru suma de S11 Euro, pret in care sunt incluse toate cheltuielile.

Contestatoarea anexeaza pentru fiecare cursa, efectuata cu mijloace auto puse la dispozitie de alte societati, foile INTERBUS ale transportatorului din care rezulta data de iesire/intrare din/in tara, vizate de organul vamal (redam spre exemplificare filele 33; 37; 43; 48; 49; 53; 58-59; 61; 64 etc.), facturile fiscale emise de transportatori catre petenta reprezentand servicii transport international de persoane (filele 30; 34; 42; 52; 57; 66 etc.), contractele de transport (filele 27; 35; 65; 70 etc.), documente din care rezulta clar ca transportatorul nu este S.C. X S.R.L.

Din aceasta perspectiva nu poate fi insusita motivarea petentei conform careia ar fi inchiriat mijloace auto pentru a realiza transportul international de persoane avand in vedere ca obiectul si clauzele contractelor incheiate nu caracterizeaza sub nici o forma ca operatiunea ar fi de inchiriere. De altfel, transmiterea dreptului de

folosinta temporara a vehiculelor prin contracte de inchiriere se putea face numai cu respectarea stricta a conditiilor impuse de Normele aprobate prin O.M.L.P.T.L. 1843/2001 (M.O. 105/07.02.2002).

Din analiza documentelor depuse la dosar constatam insa ca in tariful incasat de la pasageri este inclusa si contravaloarea transportului international de persoane efectuat de anumite societati in baza contractelor incheiate, transportul fiind reflectat in facturile intocmite de prestatori cu scutire de taxa pe valoarea adaugata.

In legatura cu tratamentul fiscal al sumelor reprezentand cuantumul operatiunii de transport international de persoane realizat in conditiile aratate mai sus, mentionam ca verificarile efectuate anterior de organele de inspectie au procedat diferit in sensul ca aceste sume nu au fost cuprinse in baza de impozitare (exemplu Decizia de impunere nr.263/25.01.2005).

Avand in vedere ca la situatii identice tratamentul fiscal trebuie sa fie similar, apreciem ca se impune reexaminarea modului de determinare a bazei de impunere iar in raport de documentele prezentate de petenta, restabilirea legala a obligatiilor bugetare constand in taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste procedeul de calcul al taxei pe valoarea adaugata utilizat de organele de control constatam ca din acest punct de vedere cererea contestatoarei este intemeiata.

Din probele depuse la dosarul cauzei de contestatoare (filele 24-379),rezulta ca incasarile din perioada verificata pentru care s-au calculat diferente de taxa pe valoarea adaugata reprezinta contravaloarea unor servicii prestate in beneficiul persoanelor fizice.

Pentru a dovedi aceasta stare de fapt, petenta anexeaza spre exemplificare cateva din facturile emise in perioada supusa verificarii (filele 153, 198, 234, 282, 331), foile de parcurs extern – INTERBUS (exemplu filele 151, 196, 233, 281, 330) si chitantele emise pentru fiecare calator in care sunt inscrise sumele incasate de la acestia cu explicatia “taxa transport” (filele 154-195; 200-232; 235-280; 283-329; 332-378).

Avand in vedere ca in fiecare factura emisa, la coloana privind cantitatea sunt trecute numarul de persoane inscrise in foaia de parcurs interbus (ex. filele 151, 196, 233 ...), precum si suma incasata per client, totalul facturii fiind egal cu sumele achitate de calatori in contul serviciilor, este cert ca sumele incasate pe baza de chitante direct de la clienti (persoane fizice) reprezinta valoarea serviciilor negociata cu acestia, si in consecinta ea include taxa pe valoarea adaugata.

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

Potrivit pct.24 alin(2) din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, in orice situatie in care unitatile care au relatii directe cu populatia si in care pretul de vanzare include si

taxa pe valoarea adaugata, impozitul indirect se determina prin aplicarea procedurii sutei marite (cota standard recalculata 15,966%).

In raport cu cele de mai sus aratate rezulta ca baza de impozitare este incerta si ca procedeul de determinare a diferentelor a fost incorect aplicat si, pe cale de consecinta se impune desfiintarea deciziei de impunere nr.5443/06.12.2005 urmand sa se emita un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele prezentei decizii.

Pentru considerentele aratate mai sus in temeiul art.186 alin.(3) din Codul de procedura fiscala – republicat se :

DECIDE:

Desfiintarea deciziei de impunere 5443/06.12.2005 referitoare la taxa pe valoarea adaugata, act emis de catre organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud, si refacerea controlului in termenul legal, avandu-se in vedere considerentele mai sus expuse.

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

DIRECTOR EXECUTIV,
L.S.