

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală pentru Contribuabilii Mijlocii cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. cu sediul în**înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Arad sub nr.și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.

Societatea comercială **X S.R.L.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Administrația Financiară pentru Contribuabilii Mijlocii Arad și a Raportului de inspecție fiscală nr.solicitând anularea acestora pentru suma totală de ... lei reprezentând lei taxă pe valoarea adăugată suplimentară și ... lei majorări de întârziere aferente.

Referitor la capatul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.încheiat de către organe de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală aparținând Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Administrația Financiară pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]”

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.[...]

Norme metodologice:

106.1. *Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.*

106.2. *La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusive cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.*

106.3. *Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

106.4. *Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."*

Competenta de solutionare conferita de art. 205 si urmatoarele din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.

(4) Pot fi contestate în conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."

Având în vedere ca raportul de inspectie fiscala pe care petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozitiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala, în situatia în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" se precizeaza expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine pagini. In conformitate cu art. 175 si art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, împotriva sumelor de plata si sau aprobate la rambursare se poate face contestatie, care sedepune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii. Prezenta reprezinta titlu de creanta."

In conditiile în care Decizia de impunere este titlu de creanta care devine executoriu, aceasta fiind opozabila petentului si aceasta fiind cea care produce efecte fata de petenta, si nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatările inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala nr.încheiat în data de....., contestatia urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

Referitor la contestatia formulata de petenta împotriva Deciziei de impunere nr.privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala - Administratia Financiara pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, s-au reținut următoarele:

Societatea comerciala X S.R.L. formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală și solicită anularea acesteia în ceea ce privește suma totală în cuantum de ...lei din care lei taxa pe valoarea adăugată suplimentară și ... lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente,, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.și solicită anularea acesteia pentru suma totală de ...lei reprezentând ...lei taxa pe valoarea adăugată suplimentară și ... lei majorări de întârziere aferente, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- prin raportul de inspecție fiscală nr.s-a arătat că societatea trebuia să stabilească pentru suma de ...lei obținută din activitatea de intermediere aferentă activității de transport internațional de persoane taxa pe valoarea adăugată în suma de ...lei;

- petenta susține că deși organele de control au reținut în mod corect că societatea este intermediară în transporturile cu SC R „(...) în sensul că intermediem activitatea de transport internațional de persoane realizată de aceasta, s-a stabilit în mod greșit că datorăm TVA pentru partea din parcursul efectuat în interiorul țării”;

- S.C. R efectua transportul internațional de persoane pe ruta România – Germania iar biletele de călătorie erau eliberate de această societate prin intermediul petentei însă nu are relevanța că această societate eliberează două bilete pentru o singură călătorie și realizează uneori o cursă cu două autocare – un autocar pentru ruta până la ieșirea din România și un autocar în continuare de la ieșirea din România până în Germania. Cele două bilete erau eliberate întotdeauna pentru o singură călătorie efectuată de o singură persoană iar sumele obținute erau încasate de societatea R societatea petenta încasând un procent de 25% din biletele vândute în numele acestei societăți;

- petenta consideră că organele de control au interpretat greșit dispozițiile art. 133 al. 2 lit. i din Codul fiscal întrucât este evident că operațiunea de bază în raport cu care se stabilește locul prestării de servicii este în Germania întrucât în această țară își are sediul societatea care realizează activitatea de transport de persoane cu care petenta are contract de intermediere;

- societatea arată că nu a încasat suma calculată ca bază de impunere din activitatea de transport persoane pe parcursul intern al curselor pe ruta România – Germania ci din activitatea de intermediere a activității de transport realizată de SC R.

Fata de cele prezentate societatea petenta solicită admiterea contestației și anularea actelor atacate.

II. Verificarea societății petente s-a efectuat urmând solicitării rambursării soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată prin deconturile de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferente lunii iulie 2006 depus și înregistrat la AFP Arad sub nr....., lunii august 2006 depus și înregistrat la AFP Arad sub nr.și aferent lunii august 2007 depus și înregistrat la AFPCM Arad sub nr.....

Urmare verificării efectuate s-a constatat că societatea petenta a încheiat un contract de comision cu societatea germană R prin care societatea petenta intermediară transport de persoane pe ruta România – Germania, iar pentru serviciile prestate constând în intermediere transport persoane firma germană îi plătește un comision de 25% din contravaloarea билетelor vândute.

Organele de control fiscal au constatat că transportul de persoane s-a efectuat cu două mijloace de transport unul pe traseu național și altul pe traseu internațional, pasagerii fiind debarcați în localitățile limitrofe (Varsand, Chisineu Cris, Arad).

Ținând cont de faptul ca pasagerii sunt îmbarcați pe teritoriul național și mai apoi debarcați în localitățile limitrofe ale României de unde sunt îmbarcați din nou în alte autocare și transportați în Germania, locul unde este prestat serviciul este România operațiunea intrând în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, pentru comisionul aferent transportului de persoane pe traseu național pentru care locul prestării serviciului este România, organele de inspecție fiscală au aplicat conform art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare cota de 19% taxa pe valoarea adăugată rezultând un debit în suma de lei iar pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în suma de lei.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de societatea petenta în raport de constatările organelor de inspecție fiscală și prevederile dispozițiilor legale aplicabile în speța, se reține ca Ministerul Economiei și Finanțelor prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală pentru Contribuabilii Mijlocii Arad au stabilit în sarcina societății petente suma totală delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară și majorări de întârziere aferente.

În fapt, societatea petenta în calitate de prestator a încheiat un contract de comision cu societatea germană R în calitate de beneficiar prin care societatea petenta intermediază transport de persoane pe ruta România – Germania, transportul efectuându-se cu autocarele aparținând societății germane iar firma germană plătește societății petente un comision de 25% din contravaloarea biletelor vândute.

Conform contractului de prestări servicii S.C. X S.R.L. intermediază transportul de persoane pe ruta România – Germania, transport care se efectuează pe teritoriul României cu un autovehicul iar pe parcurs extern cu alt autovehicul, fiind emise două bilete, un bilet pentru traseu național (pasagerii s-au îmbarcat și debarcat în interiorul țării), respectiv un bilet pentru traseu internațional.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) litera g). și art. 144 ^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„ Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

ART. 143

(1) Sunt scutite de taxa: (...)

g) transportul internațional de persoane;

(...)

Scutiri pentru intermediari

ART. 144^1

Sunt scutite de taxa serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătura cu operațiunile scutite prevăzute la art. 143 și 144, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. f) și alin. (2).”

De asemenea, art. 133 alin. 2 lit. b și lit. i din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ ART. 133

(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

(...)

b) locul unde se efectuează transportul, în funcție de distanțele parcurse, în cazul serviciilor de transport, altele decât cele de transport intracomunitar de bunuri;

(...)

i) locul operațiunii de baza pentru serviciile de intermediere aferente acestei operațiuni, prestate de intermediari care acționează în numele și în contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătura cu alte operațiuni decât cele prevăzute la lit. e), f) și g). Prin operațiune de baza se înțelege livrarea de bunuri, prestarea de servicii, achiziția intracomunitara sau importul de bunuri efectuate de persoana în numele și în contul căreia acționează intermediarul. Prin excepție, în cazul în care, pentru serviciile prestate, clientul a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile competente dintr-un stat membru, altul decât cel în care se realizează operațiunile, se considera ca prestarea are loc în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA.”

- pct. 14 (2), pct. 14 (3) și pct. 14 (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ (...) (2) Transporturile naționale de bunuri sau persoane sunt transporturile pentru care atât punctul de plecare, cât și punctul de sosire se afla în România. Locul prestării transporturilor naționale de bunuri și de persoane este în România.

(3) (...) Transporturile internaționale de persoane sunt transporturile care au fie punctul de plecare, fie punctul de sosire în afară tarii, fie ambele puncte sunt situate în afară tarii, dar transportul tranzitează România. Locul prestării serviciilor internaționale de transport de bunuri sau persoane este considerat a fi în România pentru partea din parcursul efectuat în interiorul tarii, denumita traseu național.

(4) Pentru transportul internațional de bunuri sau de persoane, partea din parcursul efectuat în România este parcursul efectuat între locul de plecare și locul de sosire al transportului de bunuri sau de persoane, determinată după cum urmează:

a) pentru transporturile care au punctul de plecare în România, locul de plecare este considerat a fi locul unde începe transportul bunurilor sau primul punct de imbarcare al pasagerilor, iar locul de sosire este considerat a fi punctul de trecere al frontierei dinspre România în străinătate;

b) pentru transporturile care au punctul de plecare în afară României și punctul de sosire în România, locul de plecare este punctul de trecere al frontierei din străinătate spre România, iar locul de sosire este primul loc de destinație al bunurilor în România sau ultimul punct de debarcare a pasagerilor care au fost imbarcați în afară României;

c) pentru transporturile care tranzitează România, fără a avea nici punctul de plecare, nici punctul de sosire în România, locul de plecare este considerat a fi locul de trecere a frontierei dinspre străinătate în România, iar locul de sosire este considerat a fi punctul de trecere a frontierei dinspre România în străinătate;

d) în cazurile prevăzute la lit. a) - c), pentru pasagerii care s-au imbarcat și debarcat în interiorul tarii, călătorind cu un mijloc de transport în trafic internațional, partea de transport dintre locul de imbarcare și locul de debarcare pentru acești pasageri se considera a fi transport național.”

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației a reținut ca, în condițiile în care pasagerii au fost imbarcați pe teritoriul național și mai apoi debarcați în localitățile limitrofe ale României, transportul de persoane se efectuează cu două mijloace de transport din care unul pe traseu național și altul pe traseu internațional și sunt emise două bilete în mod corespunzător mijlocului de transport și traseului pe care acesta îl efectuează, locul unde este prestat serviciul este România inclusiv locul stabilit pentru serviciile de intermediere în transportul de persoane astfel încât operațiunea intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Afirmatiile petentei din contestatia formulata in legatura cu faptul ca prevederile legale invocate au in vedere transportul intracomunitar de bunuri, nu transportul intracomunitar de persoane, nu au putut fi retinute in solutionarea favorabila a contestației in conditiile in care actul normativ reglementeaza **prestarea de servicii**, in virtutea principiului general de drept *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

Pe cale de consecința rezulta ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au aplicat pentru comisionul aferent transportului de persoane pe traseu național pentru care locul prestării serviciului este România, cota de taxa pe valoarea adăugata de 19% in conformitate cu prevederile art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare, rezultând un debit in suma delei reprezentand taxa pe valoarea adăugata, motiv pentru care contestația va fi respinsa pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugata suplimentara, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr....., se retine ca stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugata în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în suma totala delei reprezentând taxa pe valoarea adăugata suplimentara stabilita prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.contestația va fi respinsa, rezulta ca si pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere in suma de lei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația petentei va fi respinsa.

Pentru considerentele mai sus prezentate si în conformitate cu prevederile art.133 alin. 2 lit. b si lit. i, art. 143 alin. (1) litera g). si art. 144 ^1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completările ulterioare, pct. 14 (2), pct. 14 (3) si pct. 14 (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art. 85, art. 86, art. 87, art. 205 si art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul in...., jud. Arad împotriva Raportului de inspectie fiscala nr.încheiat în data dede catre organele de control ale Activității de Inspectie Fiscala din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala – Administrația Financiara pentru Contribuabili Mijlocii Arad, ca inadmisibila.

2. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** cu sediul in...., jud. Arad împotriva Deciziei de impunere nr.privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala – Administrația Financiara pentru Contribuabili Mijlocii pentru suma totala delei reprezentand lei taxa pe valoarea adăugata stabilita suplimentar in sarcina societatii si lei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Arad in termen de 6 luni de la data comunicării.