



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. 35/98/2005.

DECIZIA NR. 86/03.10.2006

privind solutionarea contestatiei depusa de S.C. X S.R.L. ,
inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 23965/28.12.2005.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata de Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud prin adresa nr. 5742/22.12.2005 in legatura cu contestatia depusa de S.C. X S.R.L. , societate reprezentata prin d-l S.I..

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. 4888/02.11.2005 emisa de Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud , act prin care s-a modificat baza de impunere si s-au stabilit diferente de plata suplimentare la taxa pe valoarea adaugata in cuantum de $s_{T.V.A}$ lei (RON) precum si accesorii in suma totala de $s_{Accesorii}$ lei (RON) reprezentand dobanzi calculate la T.V.A. stabilita suplimentar (s_d lei) si penalitati aferente (s_p lei).

Constatam ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 , 177 si 179 alin. 1 lit. a). din Codul de procedura fiscala - republicat - si , pe cale de consecinta , Biroul de Solutionare a Contestatiilor din cadrul D.G.F.P. Bistrita-Nasaud este investit sa solutioneze contestatia.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Urmare inspectiei fiscale , efectuata in vederea verificarii sumei negative a taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare (s lei) prin decontul inregistrat la Administratia Finantelor Publice a orasului Beclean sub nr. 26624/25.08.2005 si la A.C.F. Bistrita-Nasaud sub nr. 4022/12.09.2005 , organele de control au majorat baza de impunere a acestui impozit indirect cu suma de k lei. In aceste conditii , prin decizia de impunere nr. 4888/02.11.2005 (filele nr. 72-73), emisa de catre Activitatea

de Control Fiscal Bistrita-Nasaud , s-a stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L. o taxa pe valoarea adaugata in cuantum de $s_{T.V.A.}$ lei , dobanzi aferente de s_d lei si penalitati de s_p lei. Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala incheiat la 01.11.2005 (filele nr. 63-70) , raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata , motivele care au condus la stabilirea suplimentara in sarcina petentei a sumei sus aratate rezida in faptul ca S.C. X S.R.L. nu a putut sa justifice cu documente legale scutirea de taxa pe valoarea adaugata a operatiunilor inscrise cu aceasta mentiune in facturile emise in perioada 01.10.2004 – 31.07.2005 atat catre S.C. Y S.R.L. Bucuresti (15 facturi) cat si catre Turisti Diversi (6 facturi).

Asa fiind s-a constatat ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 8 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1846/2003 pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata , procedandu-se totodata la recalcularea obligatiei bugetare privind acest impozit indirect datorat de societate in perioada verificata.

In raport de cele sus aratate , prin decizia de impunere nr. 4888/02.11.2005 (filele nr. 72-73) , s-a stabilit in sarcina S.C. X S.R.L. o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma totala de $s_{T.V.A.}$ lei ca urmare majorarii bazei de impunere cu suma de s_d lei. Prin acelasi titlu de creanta au fost stabilite si accesoriile aferente , respectiv dobanzi la T.V.A. suplimentara in cuantum de s_d lei si penalitati de s_p lei.

II. Impotriva deciziei de impunere nr. 4888/02.11.2005 (filele nr. 72-73) petenta a formulat si depus contestatia inregistrata la Directia Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 5649/16.12.2005 (fila nr. 81). Contestatia a fost transmisa si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 23965/28.12.2005 (fila nr. 82).

In cuprinsul cererii sale petenta contesta atat taxa pe valoarea adaugata suplimentara cat si accesoriile aferente , stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere nr. 4888/02.11.2005 (filele nr. 72-73).

In motivarea cererii contestatoarea sustine urmatoarele:

- stabilirea suplimentara a sumei de 52.128 lei reprezentand T.V.A. este incorecta deoarece activitatea desfasurata de societate a fost gresit incadrata de catre organele de control in prevederile legale;

- prevederile legale se afla in aceeasi baza legala mentionata de organele de control dar la alte alineate de la articolul mentionat;

Petenta citeaza din prevederile art. 8 numai alineatele (4) si (5) considerand ca in continutul acestora se incadreaza activitatea desfasurata si afirmand ca detine toate documentele care stau la baza reglementarilor citate , reglementari pe care sustine ca organele de control nu le-au avut in vedere ca fiindu-i aplicabile , cu ocazia inspectiei fiscale efectuate. Pentru motivele sus aratate S.C. X S.R.L. apreciaza ca nici accesoriile calculate si stabilite in sarcina sa prin actul atacat nu sunt datorate.

Prin adresele nr. 23965 din 23.02.2006 (fila nr. 83) si respectiv 08.05.2006 (fila nr. 85) s-a solicitat petentei completarea documentatiei aflata la dosarul contestatiei.

In completarea probatiunii petenta , cu adresa nr. 200/19.05.2006 (fila nr. 242) depune documentele anexate la filele nr. 87-241 din dosar.

Deasemenea , prin adresa nr. 23965/05.07.2006 (fila nr. 243) s-a solicitat petentei sa transmita o copie lizibila dupa Licenta de executie pentru vehiculul BN ** XXX valabila in perioada octombrie 2004 – iulie 2005. Intrucat raspunsul petentei la aceasta solicitare a fost ca nu detine nici o copie dupa documentul solicitat , originalul fiind predat la A.R.R. (a se vedea fila nr. 245) , prin adresa nr. 23965/28.08.2006 (fila nr. 246) s-a solicitat Autoritatii Rutiere Romane – Agentia Bistrita transmiterea unei copii dupa licenta de executie mai sus mentionata.

Cu adresa nr. 28838/25.09.2006 (fila nr. 251) Autoritatea Rutiera Romana ne face cunoscut ca in perioada octombrie 2004 – iunie 2005 (la care se refera cele 15 facturi din speta) autovehiculul BN ** XXX a avut licenta de executie iar titulara acestei licente a fost S.C. Y S.R.L. Bucuresti si nu S.C. X S.R.L. . Anexat adresei mentionate s-a transmis si o copie a licentei de executie solicitate (a se vedea fila nr. 250).

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

Actele normative speciale aplicabile spetei in perioada 01.10.2004 – 31.07.2005 sunt Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal asa cum a fost aceasta modificata si completata ulterior , Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 , aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificarile ulterioare precum si Ordine ale Ministrului Finantelor Publice de aprobare a unor instructiuni privind aplicarea acestora.

Reglementand regimul de impozitare , art. 126 alin. (4) din Codul fiscal clasifica , din punct de vedere al acestui regim , operatiunile impozabile astfel:

a). operatiuni taxabile , pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

b). operatiuni scutite cu drept de deducere , pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata , dar este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate , asa cum sunt ele prevazute la art. 143 si art. 144 din Codul fiscal;

c). operatiuni scutite fara drept de deducere , pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata si nu este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate , asa cum sunt ele prevazute la art. 141 din Codul fiscal;

d). operatiuni de import scutite de taxa pe valoarea adaugata , prevazute la art. 142 din Codul fiscal , pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata in vama.

Scutirile cu drept de deducere la care face trimitere art. 126 alin. (4) lit. b). din Codul fiscal sunt reglementate de art. 143-144 unde sunt enumerate precis si limitativ operatiunile ce se incadreaza in regimul de scutire. 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. 1846/22.12.2003.

In conformitate cu dispozitiile art. 143 alin. (1) lit. e). si p).:

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

a).

.....
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 operatiunile prevazute in prezentul articol.*

(2) Prin norme se stabilesc , acolo unde este cazul , documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si , dupa caz , procedura si conditiile care trebuie indeplinite pentru aplicarea scutiri de taxa pe valoarea adaugata”.

Fata de textele legale anterior citate se poate concluziona ca transportul international de persoane , prestarile de servicii legate direct de acesta , precum si prestarile de servicii efectuate de intermediari care actioneaza in numele sau in contul unei alte persoane , 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 norme precum si a indeplinirii conditiilor si procedurii stabilite prin acestea.

In urma analizarii constatarilor regasite in Raportul de inspectie fiscala din 01.11.2005 si Decizia de impunere nr. 4888/02.11.2005 , a documentelor prezentate precum si a motivatiilor date de petenta in vederea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru activitatea desfasurata in perioada 01.10.2004 – 31.07.2005, s-au constatat urmatoarele:

Activitatea petentei , in perioada avuta in vedere de catre organele de inspectie fiscala la verificarea ce face obiectul contestatiei , a constat pe de o parte in aceea de colaborare cu S.C. Y S.R.L. Bucuresti in baza contractelor nr. 820/16.08.2004 (fila nr. 26) si respectiv nr. 917/07.09.2004 (filele nr. 23-25) iar pe de alta parte in a oferi clientilor interesati prestarea in nume propriu a unor servicii 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. .

In ceea ce priveste colaborarea cu S.C. Y S.R.L. Bucuresti , reflectata in cele 15 facturi avute in vedere de catre organele de inspectie fiscala (filele nr. 40-49) , precizam ca urmeaza sa se analizeze daca operatiunile consemnate in cuprinsul acestor documente justificative emise de catre S.C. X S.R.L. catre societatea anterior mentionata se incadreaza in categoria operatiunilor care beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata precum si daca societatea petenta detine toate documentele justificative nominalizate de O.M.F.P. nr. 1846/2003.

In concret , in scopul efectuarii de operatiuni de transport international de persoane petenta a incheiat doua contracte comerciale cu S.C. Y S.R.L. Bucuresti. Primul contract incheiat sub nr. 820/16.08.2004 (fila nr. 26) este un contract de inchiriere prin care petenta , in calitate de locator instraineaza dreptul de folosinta a autocarului Mercedes cu numarul de inmatriculare BN ** XXX locatarului S.C. Y S.R.L. Bucuresti contra unei chirii de c Euro/Km. Prin al doilea contract perfectat

intre aceleasi parti sub nr. 917/07.09.2004 (filele nr. 23-25) intitulat "Contract de transport" si avand ca obiect transport international de persoane executat de catre carausul S.C. X S.R.L. cu acelasi autocar BN ** XXX pentru beneficiarul S.C. Y S.R.L. Bucuresti utilizand biletele , programele , licenta de traseu si caietele de sarcini ale beneficiarului. Pentru aceasta activitate carausul va incasa 75% din contravaloarea biletelor de calatorie vandute in timp ce beneficiarului ii revin doar 25 procente din incasari.

Astfel , in derularea contractelor sus mentionate , dupa fiecare cursa carausul (S.C. X S.R.L.) factura beneficiarului sume cuprinse intre x Euro si z Euro (a se vedea facturile de la filele nr. 51-60) reprezentand contravaloare linie regulata , documentele in cauza continand si mentiunea scutit cu drept de deducere. La randul sau beneficiarul , pe baza datelor transmise de catre caraus cu privire la biletele vandute ii factura acestuia (S.C. X S.R.L.) tot scutit cu drept de deducere contravaloarea lor mai putin discountul sau comisionul in procent de 10%. Precizam ca in cuprinsul celor 15 facturi se regaseste atat contravaloarea biletelor cat si discountul acordat , totalul facturat constand in diferenta dintre cele doua componente anterior mentionate (a se vedea filele nr. 40-49).

Avand in vedere prevederile art. 143 alin. (1) lit. e). din Codul fiscal potrivit carora este scutit de taxa pe valoarea adaugata transportul international de persoane precizam ca activitatea desfasurata de petenta , descrisa anterior , nu poate fi incadrata in aceste dispozitii legale , pentru a putea beneficia de scutire , intrucat dreptul de folosinta asupra autocarului cu care s-au efectuat cursele (BN ** XXX) a fost instrainat (contract nr. 820/16.08.2004 - fila nr. 26) si , prin urmare , petenta nu-si poate asuma transportul international cu toate ca pe facturile emise este inscrisa la rubrica denumirea serviciului "contravaloare linie regulata RO-Spania".

Pe de alta parte S.C. Y S.R.L. Bucuresti , asa cum s-a mai aratat a facturat catre S.C. X S.R.L. contravaloarea totala a biletelor vandute (mai putin discountul/comisionul acordat) fapt care denota ca-si revendica integral transportul.

Fata de motivele invocate de petenta in cuprinsul contestatiei , conform carora activitatea sa se incadreaza in dispozitiile art. 8 alin. (4) – (5) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/2003 , precizam ca pentru a beneficia de scutirea prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. e). din Codul fiscal :

"Art. 8 –

(4) Persoanele impozabile care vand bilete pentru transportul international de persoane justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu:

a). borderoul/diagrama biletelor de calatorie vandute;

b). factura fiscala pentru comision , sau , dupa caz , factura primita de la transportator pentru biletele vandute.

(5) Scutirea de taxa pe valoarea adugata pentru serviciile legate direct de transportul international de persoane se justifica cu documente din care sa rezulte natura prestatiei si legatura directa cu transportul international de persoane " .

Este adevarat ca , potrivit art. 8 alin. (4) din Instructiuni , vanzarea biletelor pentru transport international de persoane este scutita de taxa pe valoarea adaugata ,

iar in cazul in speta organele de inspectie fiscala au recunoscut acest drept al petentei pentru sumele reprezentand discount/comision regasite in facturile emise de catre S.C. Y S.R.L. Bucuresti catre aceasta , cu mentiunea scutit cu drept de deducere.

In ceea ce priveste art. 8 alin. (5) din Instructiuni mentionam ca petenta nu a facut dovada ca ar fi prestat alte servicii legate direct de transport , ea pretinzand ca este caraus deci operator de transport.

In aceste conditii precizam ca nu pot exista doi transportatori pentru aceeasi cursa si ambii sa beneficieze de scutire de taxa pe valoarea adugata. Astfel , avand in vedere ca licenta de traseu si caietul de sarcini al acesteia apartin S.C. Y S.R.L. Bucuresti apreciem ca aceasta este societatea care, in virtutea prevederilor art. 8 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1846/2003 beneficiaza de scutire. Mentionam deasemenea ca cele anterior sustinute sunt confirmate si de faptul ca Licenta de executie pentru vehiculul BN ** XXX , valabila in perioada octombrie 2004 – iunie 2005 (in care s-au intocmit cele 15 facturi , a fost eliberata pe numele S.C. Y S.R.L. Bucuresti (a se vedea filele nr. 250-251).

Potrivit Anexei 3 (fila nr. 61) totalul sumelor incasate de la S.C. Y S.R.L. Bucuresti de catre contestatoare , pe baza facturilor , in perioada la care se refera controlul , se ridica la w lei , aceasta suma fiind impusa de organul de inspectie cu cota standard de taxa pe valoarea adaugata recalculata , rezultand astfel un T.V.A. de plata suplimentar in cuantum de $S_{T.V.A.}$ lei.

Astfel , in raport de operatiunile efectiv derulate si a actelor normative in domeniu , rezulta indubitabil ca activitatea din care petenta a obtinut cota de 75% in cuantum de w lei nu este una scutita de taxa pe valoarea adaugata si , pe cale de consecinta , in mod legal , organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata cu aceasta suma , aplicand asupra acesteia cota standard de T.V.A. recalculata (procedeul sutei marite) pentru a determina si stabili suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L. impozitul indirect datorat.

Avand in vedere motivele sus aratate urmeaza ca pretentiile petentei vizand acest capat de cerere sa fie respinse ca nelegale , netemeinice si insuficient motivate.

Referitor la operatiunile reflectate in cuprinsul celor 6 facturi eliberate de petenta catre "TURISTI DIVERSI" (filele nr. 33-38) precizam ca din documentele aflate la dosar rezulta limpede ca in cazul concret S.C. X S.R.L. nu a efectuat transporturi internationale de persoane , asemenea operatiuni fiind prestate de alte societati , urmand a se analiza in acest caz daca , prin prisma prevederilor de la lit. p). ale art. 143 alin. (1) din Codul fiscal , coroborate cu normele de aplicare , activitatea desfasurata de petenta se incadreaza in categoria operatiunilor care beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata.

In aceasta ordine de idei mentionam ca in fapt petenta incasa clientilor (calatorilor) care contractau servicii de transport international contravaloarea lor , emitandu-le chitante individuale pentru suma de bani platita (a se vedea exemplificativ chitantele de la filele nr. 209-212 , 217-220 , 226-229). 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. 33-38). 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 (filele nr. 208 , 216 , 225 , 232 , 237 , 241) si contracte de transport (ex. filele nr. 207 , 215 , 223-224 , 231 , 235-236 , 239-240). Transportatorul , respectiv firma care efectua operatiunile prevazute la art. 143 alin. (1) lit. e). din Codul fiscal , factura ulterior catre S.C. X S.R.L. contravaloarea acestui serviciu , pe facturile fiscale intocmite regasindu-se mentiunea “scutit cu drept de deducere” sau “0” in coloana “Valoarea T.V.A. - lei -” (a se vedea filele nr. 27-32). Precizam de asemenea faptul ca , potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala , foile de parcurs extern (INTERBUS) prezentate de petenta ca documente justificative nu au fost intocmite pe numele acesteia ci pe cel al societatilor care au prestat efectiv transportul. Mentionam ca desi s-a solicitat petentei depunerea in copie a acestora la dosarul cauzei ele nu ne-au fost transmise.

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. si agentii economici transportatori , relatii comerciale probate cu:

- notele de comenzi (completate cu contracte) prin care petenta a solicitat si angajat efectuarea transportarii unor grupuri de persoane in strainatate si din strainatate 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. 208 , 216 , 225 , 232 , 237 , 241);

- facturile fara taxa pe valoarea adaugata emise de transportatori catre S.C. X S.R.L. in care s-au indicat serviciile prestate , respectiv “transport ...” (a se vedea exemplificativ filele nr. 27-32) cu mentiunea scutit cu drept de deducere sau “-” inscrisa in coloana “Valoarea T.V.A. - lei -”.

- 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. si persoanele fizice (calatorii) care se deplasau in strainatate sau din strainatate in Romania 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 S.C. X S.R.L. (filele nr. 209-212 , 217-220 , 226-229);

- facturile fiscale fara taxa pe valoarea adaugata emise de S.C. X S.R.L. pentru fiecare cursa catre “Turisti-diversi” in care la denumirea serviciilor era inscrisa in cele mai multe cazuri explicatia “contravaloare transport international cu auto” (filele nr. 33-38).

Asa cum rezulta din Anexa nr. 5 la actul de control (fila nr. 39) , in perioada verificata au fost efectuate , in modalitatile descrise mai sus , un numar de 6 de operatiuni internationale pentru care agentii economici (S.C. M S.R.L. , S.C. H

S.R.L. si S.C. C S.R.L.) ce au prestat efectiv serviciile de transport international de persoane au facturat catre S.C. X S.R.L. contravaloarea lor care insumeaza u lei. Suma totala incasata de la calatori de catre S.C. X S.R.L. pentru cele 6 operatiuni (reflectate in chitantele si facturile emise in conditiile literei "b") a fost de h 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 u lei si pentru cheltuielile legate de transport in quantum de r lei , problema scutirii de taxa pe valoarea adaugata nu se poate pune in discutie , ea fiind admisa de catre organele de control , 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. si cea cheltuita efectiv de catre aceasta ca reprezentand plati transport international de persoane plus alte cheltuieli acceptate de catre organul de control , diferenta care se ridica la g lei si care , in conformitate cu prevederile imperative ale art. 143 alin. (2) din Codul fiscal trebuie justificata pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a legii.

Rezumand continutul contestatiei (filele nr. 80-81) petenta sustine ca activitatea S.C. X S.R.L. trebuie incadrata in prevederile art. 8 alin. (4) si (5) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/2003 , respectiv in aceea de vanzare de bilete pentru transport international de persoane , operatiune care, in opinia sa , este scutita de taxa pe valoarea adaugata , precum si in aceea de prestare servicii legate direct de transportul international de persoane de asemenea 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. 8 alin. (1) - (5) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/2003:

“Art. 8 – (1) Transportul international de persoane pentru care se aplica scutirea de taxa pe valoarea adaugata , prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. e). din Legea nr. 571/2003 , este transportul pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania potrivit art. 133 alin. (2) lit. b). din aceeasi lege.

(2) Justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru transportul de persoane international cu mijloace auto 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 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 , in situatia in care biletele de calatorie au fost vandute prin intermediari;

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

(4) Persoanele impozabile care vand bilete pentru transportul international de persoane justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu:

a). borderoul/diagrama biletelor de calatorie vandute;

b). factura fiscala pentru comision , sau , dupa caz , factura primita de la transportator pentru biletele vandute.

(5) *Scutirea de taxa pe valoarea adugata pentru serviciile legate direct de transportul international de persoane se justifica cu documente din care sa rezulte natura prestatiei si legatura directa cu transportul international de persoane”.*

Este adevarat ca , potrivit art. 8 alin. (4) din Instructiuni , 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. 8 alin. (4) din Instructiuni este o activitate de intermediere , iar scutirea vizeaza propriu-zis operatiunea intrinseca a contravalorii acestei prestari , respectiv a comisionului 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. 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. 8 din Instructiuni.

In conformitate cu art. 8 alin. (2) lit. e). din Instructiuni , 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. 8 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. 8 alin. (2) lit. e). din Instructiuni , emis de transportator catre intermediar , este acelasi cu documentul fiscal prevazut la art. 8 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 efectiv acest serviciu (transport international) in si din strainatate. Or , asa cum anterior s-a aratat , transporturile s-au realizat efectiv de alte firme (pe baza contractelor de transport incheiate cu S.C. X S.R.L.) care la randul lor au aplicat si evidentiat corect scutirea de taxa pe valoarea adaugata.

In realitate insa , fata de probele existente la dosar , S.C. X S.R.L. 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 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. 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. 8 din Instructiuni ceea ce insa nu s-a intamplat. In consecinta solicitarea petentei de a fi incadrata in prevederile art. 8 alin. (4) din Instructiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1846/2003 este si din acest punct de vedere neintemeiata.

Revenind insa la chitantele emise de petenta constatam ca acestea nu reflecta nici o vanzare de bilete. Este cert insa ca , in sumele incasate pe baza acestor chitante a fost inclus si transportul pe care petenta l-a schitat 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 si a altor cheltuieli legate direct de acesta si acceptate de catre organele fiscale.

Potrivit Anexei 5 (fila nr. 39) totalul sumelor incasate de la calatori de catre contestatoare , pe baza chitantelor , in perioada la care se refera controlul , se ridica la e lei , din care c/valoarea transporturilor probate cu documente a fost de u lei , cheltuielile legate direct de transport au fost de h lei iar diferenta de g lei fiind impusa de organul de inspectie cu cota standard de taxa pe valoarea adaugata recalculata , rezultand astfel un T.V.A. de plata suplimentar in cuantum de p lei.

Astfel , in raport de operatiunile efectiv derulate si a actelor normative in domeniu , rezulta indubitabil ca activitatea din care petenta a obtinut acel beneficiu in suma de g lei nu este una scutita de taxa pe valoarea adaugata si , pe cale de consecinta , in mod legal , organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata cu aceasta suma , aplicand asupra acesteia cota standard de T.V.A. recalculata (procedeul sutei marite) pentru a determina si stabili suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L. impozitul indirect datorat.

Referitor la cererea petentei vizand accesoriile contestate precizam ca intrucat acestea urmeaza cursul debitelor care le-au generat ea va fi deasemenea respinsa.

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

DECIDE:

1. Respingerea contestatiei formulate de S.C. X S.R.L. pentru suma totala de s_T lei (RON) reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara ($s_{T.V.A.}$ lei) , dobanzi calculate la T.V.A. stabilita suplimentar (s_d lei) si penalitati aferente (s_p lei) lei si , pe cale de consecinta , mentinerea deciziei de impunere nr. 4888/02.11.2005 emisa de catre organele Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud.

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

DIRECTOR EXECUTIV ,
L.S.