

Av. dr. Dumitru A. P. FLORESCU

Baroul București

Gabriel BĂLAȘA

Judecător Tribunalul Dâmbovița

Adina DERSCANU

Consilier juridic AVAS

Av. Maria DOGARU

Secretar Primăria Mogoșoaia

Andreea MARTINESCU

Absolventă Facultatea de Drept București

**IMPOZITE INDIRECTE ȘI TAXE.
REGLEMENTĂRI LEGALE.
JURISPRUDENȚA**

Universul Juridic

București

-2010-

Editat de S.C. Universul Juridic S.R.L.

Copyright © 2010, S.C. Universul Juridic S.R.L.

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

S.C. Universul Juridic S.R.L.

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al

S.C. Universul Juridic S.R.L.

**NICIUN EXEMPLAR DIN PREZENTUL TIRAJ NU VA FI
COMERCIALIZAT DECÂT ÎNSOȚIT DE SEMNĂTURA
ȘI ȘTAMPILA EDITORULUI, APLICATE PE
INTERIORUL ULTIMEI COPERTE.**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Impozite indirecte și taxe : reglementări legale, jurisprudența /

Dumitru A. P. Florescu, Gabriel Bălașa, Adrina Derscanu, ... –

București : Universul Juridic, 2010

Bibliogr.

ISBN 978-973-127-419-5

I. Florescu, Dumitru Andrei Petru

II. Bălașa, Gabriel

III. Derscanu, Adina

336.22

REDACȚIE: tel./fax: **021.314.93.13**
tel.: **0732.320.665**
e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

DEPARTAMENTUL tel.: **021.314.93.15; 0726.990.184**
DISTRIBUȚIE: fax: **021.314.93.16**
e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

www.universuljuridic.ro

COMENZI ON-LINE,

CU REDUCERI DE PÂNĂ LA 15%

CUVÂNT ÎNAINTE

Prin conținutul său, atât științific cât și practic, lucrarea de față reușește să aducă în actualitate, pentru prima dată și într-un mod original, problematica impozitelor indirecte și a taxelor naționale și locale cu privire la:

- conținutul și rolul lor;
- principiile impunerii;
- modalitățile de așezare și de percepere;
- armonizarea reglementărilor naționale cu acquis-ul comunitar;
- exercitarea controlului fiscal;
- contestarea actelor administrative fiscale;
- căile de atac ce pot fi folosite împotriva actelor administrativ-jurisdicționale;
- jurisprudența în domeniu.

Întreaga problematică este abordată de pe poziția contribuabililor plătitori (persoane fizice sau juridice), de pe poziția celor care lucrează în aparatul fiscal, precum și a celor care sunt specialiști în drept.

Lucrarea familiarizează cititorii cu structura sistemului fiscal, cu metodele, tehnicile și instrumentele fiscale, cu actele administrative utilizate în activitatea de impunere, urmărire și percepere a creanțelor de această natură, cu modul de organizare și exercitare a inspecțiilor efectuate de organele competente în materie, precum și cu modalitățile de contestare a actelor administrative întocmite de acestea.

Se prezintă cititorului, într-o manieră accesibilă și completă, impozitele indirecte și taxele, naționale și locale, ghidându-l în procesul de obținere cu mai multă ușurință și siguranță a răspunsurilor la întrebările pe care i le impun câmpul său de interes.

Cititorii vor afla, de aici, cum se implementează legislația fiscală, cum se calculează impozitele indirecte și taxele, când, cui și cum se declară și se achită acestea, precum și cum se procedează atunci când impozitele sau taxele sunt stabilite sau solicitate cu încălcarea legii.

Prin truda și pricepera lor, autorii au reușit să îmbine prezentarea în lucrare a impozitelor indirecte și a taxelor al căror izvor de drept este Codul fiscal, cu prevederile Codului de procedură fiscală care reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice privind administrarea acestora, precum și cu jurisprudența în materie.

Lucrarea se adresează, în special, magistraților, avocaților, specialiștilor din domeniul economico-financiar și fiscal, agenților economici, studenților de la facultățile cu profil economic și juridic, precum și persoanelor interesate în studierea sistemului fiscal românesc.

Constanța Coman

Director general adjunct în Ministerul Finanțelor Publice
Auditor financiar, consultant fiscal și expert contabil

TITLUL I

IMPOZITELE INDIRECTE. ASPECTE GENERALE

Capitolul I

1. 1. Caracterizare generală

Din punct de vedere etimologic, noțiunea de impozit este de sorginte latină provenind de la *impozitum*, care determină o obligație publică. Definit, în general, prin prisma funcțiilor sale clasice, impozitul reprezintă o contribuție solicitată pentru asigurarea serviciului obligațiilor publice ale statului și ale activităților locale. Fiind o categorie financiară cu caracter istoric, a cărei apariție și utilizare este legată de existența statului și a banilor, care reflectă relațiile interne dintre elementele sistemului fiscal, impozitul reprezintă o formă de prelevare a unei părți din veniturile și/sau avere persoanelor fizice și juridice în vederea satisfacerii unor nevoi publice. Această prelevare se face în mod obligatoriu, cu titlu nerambursabil și fără contraprestație directă din partea statului.

În practica financiară se utilizează o diversitate de impozite care se deosebesc nu numai ca formă dar și din punct de vedere al conținutului. De aceea, clasificarea lor după trăsături comune este absolut necesară. În acest scop, se folosesc criteriile științifice variate, vizând:

- trăsăturile de fond și de formă, sau incidența asupra contribuabililor;
- obiectul;
- scopul urmărit prin instituirea lor;
- frecvența cu care se realizează;
- instituția care le administrează.

1. 2. Sistemul de impozite și taxe în România. Dreptul de a institui și a percepe impozite revine în exclusivitate organelor statului: Parlamentului – la nivelul întregii țări – și consiliilor – la nivelul entităților administrativ politice locale, în virtutea suveranității fiscale a statului. Prin instituirea și perceperea impozitelor de către stat se realizează o importantă redistribuire a produsului intern brut. În cadrul acestui proces se manifestă rolul impozitelor pe plan financiar, economic și social. În plan financiar, rolul impozitului constă în faptul că el reprezintă instrumentul sau mijlocul principal de procurare a fondurilor bănești de resurse financiare necesare statului pentru acoperirea cheltuielilor publice. În plan economic, rolul impozitului se manifestă ca instrument de stimulare sau

formare a unei activități. În plan social, rolul impozitului se concretizează prin utilitatea lui de către stat ca instrument de redistribuire a unei părți importante din P.I.B.

În vederea procurării resurselor financiare necesare acoperirii cheltuielilor publice se instituie, pe lângă impozitele directe, și impozitele indirecte. În mod tradițional acestea, au fost definite ca impozite percepute asupra bunurilor și serviciilor, iar plata acestor taxe era indirectă. Printre exemple se numără accizele, tarifele vamale, taxa pe valoarea adăugată, taxa de mediu, taxa de drum și impozitele și taxele locale.

Distincția dintre impozitele directe și cele indirecte are o natură tradițională în domeniul finanțării publice. Totuși nu este o distincție lipsită de echivoc și nici nu este deosebit de utilă din punct de vedere analitic. De regulă, aportul impozitelor indirecte la formarea veniturilor fiscale ale statului este mai mic decât cel al impozitelor directe. Ponderea impozitelor indirecte în totalul încasărilor fiscale cunoaște unele diferențieri de la o țară la alta. În România, unde dezvoltarea economică este foarte slabă, ponderea impozitelor indirecte depășește 40 de procente.

Având în vedere practica din diferite țări rezultă că, în general, impozitele indirecte sunt instituite de stat asupra vânzărilor de mărfuri și a prestărilor de servicii. Cotele utilizate pentru stabilirea acestor impozite nu sunt diferențiate în funcție de venitul, averea sau situația personală a celor care cumpără mărfurile sau apelează la serviciile care fac obiectul impozitelor indirecte. Drept urmare, impozitele indirecte lasă falsa impresie că el ar afecta, în aceeași măsură, veniturile tuturor consumatorilor de mărfuri și servicii. În realitate, însă, ele îi afectează în mod deosebit pe cei cu venituri mici, deoarece impozitele indirecte se percep, de regulă, la vânzarea bunurilor de larg consum. De altfel, dacă raportăm impozitele indirecte la veniturile realizate de diferite clase și pături sociale, vom constata că ponderea acestora în venituri este cu atât mai mare, cu cât veniturile realizate sunt mai mici. În condițiile în care la impozitele pe venit, contribuabilii cu venituri situate sub minimul neimpozabil sunt scutiți de impozit, iar la impozitele indirecte nu se acordă nici un fel de scutire.

Impozitele indirecte sunt vărsate la buget, de regulă, de către industriași, comercianți, etc., dar sunt suportate de către consumatori, deoarece se include în prețul de vânzare al mărfurilor.

Drept urmare, impozitele indirecte nu afectează veniturile nominale, ci numai pe cele reale, ceea ce înseamnă că ele micșorează puterea de cumpărare. Prin urmare, în cazul impozitelor indirecte nu este vorba de o constrângere politică, așa cum se întâmplă la impozitele directe, ci de una de ordin economic. În perioadele când o economie înregistrează un curs ascendent, impozitele indirecte pot avea un randament fiscal ridicat, în schimb, în perioadele de criză, când producția și consumul înregistrează un recul, încasările din impozitele indirecte urmează aceeași evoluție, periclitând realizarea echilibrului bugetar sau conducând la adâncirea deficitului bugetar

Impozitele indirecte sunt așezate asupra vânzărilor de mărfuri și prestărilor de servicii, ceea ce conferă acestora caracterul de impozit pe cheltuieli sau de impozit pe consum.

Această ultimă formulare decurge din faptul că suportatorul impozitelor indirecte este consumatorul final. Toți ceilalți agenți economici, inclusiv investitorii, care folosesc un bun sau serviciu include cheltuielile de achiziție a acestora în costul produsului/serviciului pe care ei îl fabrică și îl oferă spre vânzare pe piață. Ei transferă impozitul indirect (inclus în

prețul de achiziție) asupra prețului de vânzare a propriului produs/serviciu, astfel încât nu mai suportă acest impozit.

Baza de calcul la impozitele indirecte este prețul bunului, după caz, tariful serviciului prestat. Calculul impozitului se face în cote proporționale sau în sumă fixă pe produs. În consecință, la impozitele indirecte nu se practică discriminări în mărime după puterea contributivă și nici reduceri ori scutiri, sunt aceleași pentru toți consumatorii aceluiași bun (serviciu).

Cu toate că, cota de impozit indirect perceput la vânzarea unei anumite mărfi (serviciu) este unică indiferent de cumpărător, impozitele indirecte afectează în măsură diferită veniturile populației destinate consumului. Categoriile de cumpărători cu venituri mici suportă o sarcină fiscală mai grea comparativă cu cea suportată de cei care dispun de venituri mari. Cu cât venitul este mai mic, cu atât proporția impozitului indirect în acesta este mai mare și invers. Impozitul indirect, așadar, are caracter regresiv, lovește, în principal, pe cei nevoiași și pe cei cu resurse fixe, el nu cunoaște minimul neimpozabil și nici nu ține seama de situația personală a cumpărătorilor.

Perceperea impozitelor indirecte, cum s-a arătat, are loc la vânzarea mărfurilor ori prestarea serviciilor. Aceasta înseamnă că ele sunt cuprinse în prețuri, pe care corespunzător le majorează. Când cumpărătorii transformă veniturile în mărfuri, cantitatea pe care ei o obțin este diminuată cu mărimea impozitelor indirecte pe care le plătesc. Impozitele indirecte, prin urmare determină scăderea veniturilor reale ale acestora (cele nominale nu sunt afectate).

Din cele prezentate, rezultă că impozitele indirecte se așează asupra vânzărilor, dar se percep de la cumpărători. De aici le provine denumirea, în sensul că se realizează prin contribuții indirecte (persoana care suportă impozitul este taxată indirect). Plata lor către stat, de regulă, se face de către agenții economici (industriași, comercianți etc.) care însă le recuperează de la consumatori prin prețuri.

Practicarea impozitelor indirecte constituie, incontestabil, cea mai flagrantă încălcare a principiului echității fiscale. Ele sunt prelevări mascate și nu pot fi cunoscute de suportatori. Sunt puțini cei care își dau seama cât de mare este partea din cheltuielile lor destinată impozitelor pe consum. Cu toate acestea, se practică în toate țările, având o arie mai largă ori mai restrânsă de aplicare. Mai ales în economiile subdezvoltate ponderea lor este mare pentru că prelevările asupra veniturilor sunt reduse. Apoi, sunt ușor de perceput și au randament fiscal ridicat (mai cu seamă în perioadele de avânt economic). Pe de altă parte, se apreciază că sarcina fiscală este mai ușor de suportat, deoarece plata acestor impozite se face treptat pe măsura efectuării de cumpărături (totuși, cei cu venituri mici sunt puternic afectați).

1. 3. Elementele impozitului

Pentru ca prin impozite să se poată realiza obiectivele financiare, economice și sociale urmărite de către stat la introducerea lor, este necesar ca reglementările fiscale să fie cunoscute și respectate atât de organele fiscale, cât și de contribuabili. Drept urmare, în legile prin care se instituie impozite se precizează persoanele în sarcina cărora cade plata impozitelor, materia supusă impunerii, mărimea relativă a impozitului, termenele de plată, sancțiunile care se aplică persoanelor fizice și/sau juridice care nu-și onorează obligațiile

fiscale la termenele stabilite, sustrag materia impozabilă de la impunere și încalcă alte dispoziții ale reglementărilor fiscale.

Printre elementele impozitului se numără: subiectul (plătitorul), suportatorul, obiectul impunerii, sursa impozitului, unitatea de impunere, cota (cotele) impozitului, asieta, termenele de plată etc.

Subiectul impozitului (contribuabilul) este persoana fizică sau juridică obligată prin lege la plata acestuia.

Suportatorul (destinatarul) impozitului este persoana care suportă efectiv impozitul.

Obiectul impunerii îl reprezintă materia supusă impunerii. La impozitele directe, obiect al impunerii poate fi venitul sau averea.

Sursa impozitului arată din ce anume se plătește impozitul.

Unitatea de impunere se folosește pentru exprimarea dimensiunii obiectului impozabil. Drept unitate de impunere putem întâlni: unitatea monetară, metrul pătrat de suprafață utilă, hectarul de teren, bucata, kilogramul, litrul etc.

Cota impozitului sau cota de impunere reprezintă impozitul aferent unei unități de impunere.

Asieta (modul de așezare al impozitului) reprezintă totalitatea măsurilor care se iau de organele fiscale în legătură cu fiecare subiect impozabil, pentru identificarea obiectului impozabil, stabilirea mărimii materiei impozabile și determinarea impozitului datorat statului.

Termenul de plată indică data până la care impozitul trebuie achitat statului.

1. 4. Deosebiri între impozite și taxe ca noțiuni fiscale

Ca formă a impozitelor indirecte, taxele reprezintă plățile pe care le fac diferite persoane fizice sau juridice pentru serviciile efectuate în favoarea lor de anumite instituții de drept public.

Taxele întrunesc majoritatea trăsăturilor specifice impozitelor directe și anume:

- caracter obligatoriu;
- titlu nerambursabil;
- urmărire în caz de neplată;

Între impozite și taxe există însă și unele deosebiri. Astfel, în cazul impozitului lipsește cu totul obligația prestării unui serviciu direct și imediat din partea societății, situația fiind inversă în ceea ce privește taxele.

Deosebiri între impozite și taxe există și în ce privește modul de determinare a cuantumului acestora. Astfel, cuantumul impozitului se stabilește, în principal, în funcție de venitul impozabil, în timp ce mărimea taxei este influențată, în general, de natura serviciului prestat.

Termenele de plată sunt stabilite la date fixe – pentru impozite – și în momentul solicitării sau după efectuarea prestației serviciilor – la taxe.

În ce privește deosebirile din punct de vedere al echivalentului, în unele cazuri aceasta are un caracter relativ deoarece sunt reglementate și taxe care se percep fără un echivalent direct și imediat, precum și taxe care numai în parte reprezintă echivalentul serviciului prestat (de exemplu, taxele locale care se datorează anual de către persoanele fizice care posedă mijloace de transport).

TITLUL II

TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ

Capitolul I

1. 1. Caracterizarea generală a TVA

Este un impozit indirect, atașat consumului și care se stabilește asupra operațiunilor privind:

- transferul de proprietate asupra bunurilor mobile,
- importului de bunuri,
- a prestărilor de servicii și executărilor de lucrări, neafectând cheltuielile sau veniturile societăților comerciale. Acestea fac doar oficiul de a plăti sau de a primi taxa pe valoarea adăugată la/de la stat, consumatorul final fiind persoana care suportă acest impozit.

O altă definiție a acestui impozit, care este foarte aproape de a deveni unul mondial, o prezintă prof. Gh. D. Bistriceanu: „TVA este un impozit pe cifra de afaceri netă, un impozit multistadial, colectat asupra vânzărilor în faza de producție, în comerț, precum și asupra importurilor”, surprinzând sintetic statutul și sfera de acțiune a acestui impozit.

M. Ristea definește TVA astfel: „TVA reprezintă un impozit indirect întemeiat pe criteriul deductibilității care se stabilește asupra operațiunilor privind transferul proprietății bunurilor, precum și asupra celor privind prestările de servicii. Ca mărime, TVA este echivalentă cu diferența dintre vânzările și cumpărările în cadrul aceluiași stadiu al circuitului economic, de aceea se aplică asupra tranzacțiilor fiecărui stadiu al circuitului economic și reprezintă un venit al bugetului de stat.”

Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect deoarece se aplică pe fiecare stadiu al circuitului economic al produsului final, asupra valorii adăugate realizate de producători, inclusiv asupra distribuției către consumatorul final.

Potrivit art. 125 din Codul Fiscal „taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat potrivit prevederilor legale în materie”, respectiv Titlul VI din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

1. 2. Scurt istoric

La baza apariției taxei pe valoarea adăugată stă impozitul pe circulația mărfurilor. Trecerea la taxa pe valoarea adăugată a făcut posibilă evitarea impozitării în cascadă a circulației mărfurilor.

Prin impozitarea în cascadă, caracteristica impozitului pe circulația mărfurilor, avea loc o impunere a unei materii impozabile care conținea impozitul pe circulația mărfurilor datorat anterior, ajungându-se astfel să se calculeze impozitul aferent unui venit impozabil în cadrul căruia era cuprins impozitul datorat anterior.

Începând cu anii '60, taxa pe valoarea adăugată se consideră cel mai eficient impozit în politica și practica financiară. La momentul actual, TVA se percepe în circa 40 de țări, fiind percepută și în toate țările Uniunii Europene.

Potrivit unei decizii a Uniunii Europene, TVA devine un impozit obligatoriu pentru țările membre ale U.E.¹

Așadar, putem remarca că scopul politicii fiscale constă nu în standardizarea sistemelor fiscale naționale, ci în asigurarea compatibilității impozitelor conform Tratatului Uniunii Europene.

E necesar de specificat că privitor la TVA, statele membre ale UE, au ajuns, în anul 1977, la un acord asupra unei baze comune de calcul. Deci, acest impozit a fost primul în procesul de armonizare a exigențelor legislației fiscale ale Comunității.

Una dintre primele țări, în care a fost introdus acest impozit, a fost Franța, în anul 1954, în sfera sa de acțiune fiind incluse serviciile și comerțul cu ridicata. Ulterior, sfera sa de aplicare a fost extinsă și asupra altor activități, în special asupra comerțului cu amănuntul, generalizarea taxei pe valoarea adăugată având loc tot în Franța, în ianuarie 1968².

Aici, TVA reprezintă veriga principală a mecanismului de impunere indirectă. Modul de percepere a impozitului exclude impunerea multiplă³.

Astfel, cota-standard a TVA constituie 19,6%, cea majorată se aplică în mărime de 22% pentru anumite produse, precum: automobile, produse de tutun, parfum, blănuri scumpe, iar cota redusă, 5,5%, se practică la majoritatea produselor alimentare, producția agricolă, medicamente și unele servicii. Acestea, constituind o pârgie de reglementare fiscală eficientă din partea statului, exercită un impact suplimentar asupra prețurilor, conjuncturii pieței și relațiilor de producție în ansamblu.

Germania este al treilea stat, după Danemarca și Franța, care a introdus TVA în componența impozitelor indirecte. O altă denumire, care se folosește în Germania pentru acest impozit, este impozitul pe circulație. Aportul acestui impozit în venitul bugetului este aproape de 28%.

În prezent, în Germania se aplică două cote de impunere: cota-standard – 19%, și redusă – 7%, cea standard fiind stabilită la majoritatea mărfurilor. Cota redusă se aplică la mărfurile alimentare livrate, consumate, importate și procurate pe teritoriul țării cu scopul utilizării în procesul de afaceri. Totodată, cota redusă se aplică la serviciile de transport la distanțe mici, la vânzarea cărților, ziarelor și a obiectelor de artă.

Pentru a asigura competitivitatea mărfurilor germane pe piețele mondiale pentru mărfurile importate, baza impozabilă o constituie costul vamal al mărfii importate, plus alte taxe de import (impozitul la produse importate în UE, accize, precum și cheltuielile de transport până la primul loc de destinație etc.).

¹ Mihai Ristea, *Bazele contabilității - noțiuni de bază, probleme, studii de caz, teste grilă și monografii*, Editura Universitară, 2006.

² Iulian Văcărel, *Sistemul impozitelor și taxelor în Uniunea Europeană și în România*.

³ Site-ul Uniunii Europene: www.europa.eu.int

Mărimea cotei de impunere la aceste mărfuri se stabilește analogic normelor pentru mărfurile de origine germană. În Germania, impunerea mărfurilor cu accize asigură bugetul țării în proporție de 10-11%.

Interes deosebit prezintă procedura de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în Marea Britanie care practică cele mai progresive cote de impunere. Această categorie de impozit a fost introdusă în anul 1973 și urmărea așa scopuri ca extinderea bazei impozabile, precum și armonizarea sistemului fiscal intern cu sistemul fiscal al țărilor-membre ale UE.

Guvernul britanic demonstrează o atitudine specială față de impozitele indirecte în cadrul politicii fiscale, ca una din principale surse de constituire a bugetului.

Astfel, taxa pe valoarea adăugată se află pe locul doi, după impozitul pe venit, și constituie circa 17% din veniturile bugetului. La momentul actual, în sistemul fiscal britanic, se utilizează două cote de TVA: cota-standard, în mărime de 15% și cota redusă de 5%.

Din impozitele indirecte stabilite în Italia, merită menționată, în primul rând, taxa pe valoarea adăugată. Acest impozit se aplică față de diferența dintre venitul din vânzarea mărfurilor sau prestarea serviciilor și costul acestora.

Cota-standard, în Italia, se stabilește, în 2010, în mărime de 20%, cota redusă – 10%.

1. 3. Obiectivul urmărit prin plata TVA

La ora actuală, în structura încasărilor în bugetele mai multor țări, din contul TVA, ponderea majoră revine cotei-standard. Pornind de la aceasta, constatăm că populația cu venituri mici este supusă unei presiuni fiscale neadecvate.

De aceea, în situația dată, e necesar să ținem cont de nivelul de dezvoltare economică al fiecărui stat, de nivelul de trai al populației în întregime și, nu în ultimul rând, de raportul dintre diferite pături sociale.

Este necesar să atenționăm că toate țările dezvoltate, cu excepția SUA, aplică TVA. Acest impozit este eficient atât pentru o economie dezvoltată, cât și pentru o economie slab dezvoltată.

În țările membre ale UE, există preocupări pentru unificarea modului de calculare a taxei pe valoarea adăugată și a mărimii cotei acesteia. Pe această linie, TVA există ca o măsură susținută de Uniunea Europeană privind înghețarea numărului de taxe și stabilizarea numărului de cote în materie de cotă redusă, situată între 4% și 9% și cotă standard situată între 14% și 20%.

Evoluția taxei pe valoarea adăugate în Comunitatea Europeană urmărește principalul obiectiv a spațiului comunitar: „armonizarea nivelului de TVA”.

Această armonizare este importantă pentru agenții independenți, ce își pot procura bunuri identice din diferite țări.

Îmbunătățirea normelor legislative privind acest impozit indirect este prezentată de asemenea în deciziile Comisiei Europene, arătându-se că de-a lungul anilor, legislația TVA în țările UE a fost subiectul unor numeroase schimbări, în scopul armonizării taxei cu prevederile directivelor.

Prin TVA s-a urmărit înlocuirea impozitelor pe consum și producție. Efectul cumulativ al acestor impozite în cascadă a fost de a crea o barieră pieței, în special importu-

rilor și exporturilor între statele membre a Comunității, aceasta deoarece era dificil de calculat suma exactă de impozit încorporată în prețul produselor și a serviciilor.

Pe de altă parte, TVA are avantajul de a face vizibil conținutul impozitului la fiecare etapă de producție sau distribuție în lanț.

Deci, pentru îmbunătățirea sistemului intermediar de TVA și pentru întâmpinarea nevoilor unei singure piețe, noul sistem de TVA trebuie să:

- fie simplu și modern;
- să garanteze un tratament egal pentru toate tranzacțiile din interiorul comunității;
- să determine o încetare a segmentării piețelor datorită sistemelor fiscale naționale;
- să garanteze fiscalitatea efectivă și să controleze menținerea nivelului veniturilor obținute prin TVA.

Programul se concentrează pe trei aspecte ale activității comunității: aplicarea uniformă; modernizarea TVA și o schimbare a principiului țării de origine.

Menționăm faptul că TVA în comerțul exterior se stabilește în baza principiului originii mărfurilor sau destinației mărfurilor.

În cazul în care și țara exportatoare și țara importatoare aplică principiul originii mărfurilor, valoarea adăugată va fi achitată numai în acea țară în care s-au produs bunurile supuse impunerii. Dacă statele (exportator și importator) aplică principiul destinației mărfurilor, valoarea adăugată se achită numai în țara care a importat marfa.

Principiul originii implică însă dezavantajul că determină discriminarea bunurilor provenite din producția internă și a celor din importuri. Un alt dezavantaj ar fi dat de faptul că produce schimbări semnificative în distribuția veniturilor provenite din TVA, deoarece țările UE cu un surplus comercial vor colecta mai mult TVA, în timp ce țările cu deficit vor trebui să garanteze un credit de TVA pentru afacerile lor intracomunitare.

Este important de consemnat, că în cazul aplicării de către țările exportatoare și importatoare a diferitelor principii de impunere, taxa pe valoarea adăugată va fi percepută în fiecare din aceste țări.

În scopul evitării impunerii duble a TVA, toate țările care practică această taxă, aplică principiul destinației mărfurilor.

Important e faptul că TVA aferentă mărfurilor exportate, se percepe în bugetul țării importatoare, dar nu în bugetul țării exportatoare. Din punct de vedere al acestui aspect, TVA devine un instrument de protecție vamală (cu cât cota de TVA internă este mai ridicată, cu atât protecția este mai mare).

O cotă prelevată din TVA-ul colectat de statele Uniunii Europene constituie un venit al bugetului Uniunii¹.

În țara noastră, în condițiile trecerii la economia de piață și ca urmare a urmării alinierii fiscalității la practica țărilor dezvoltate, impozitul pe circulația mărfurilor, care funcționa ca un impozit indirect, a fost înlocuit cu taxa pe valoarea adăugată. Această înlocuire a impozitului pe circulația mărfurilor cu TVA-ul a constituit o condiție pentru aderența la Uniunea Europeană.

¹ Iulian Văcărel, Florin Georgescu și col., *Finanțe publice (ediția a VI-a)*, – Editura: Didactică și Pedagogică, 2007.

Pe lângă cota standard de 19%, România are o cotă redusă, respectiv de 9%, care se plătește pentru medicamente, proteze medicale, cărți, ziare și reviste (încadrate în aceeași categorie), intrarea la castele, muzee, spectacole și cazare la hotel.

În afară de cele două cote menționate anterior, conform dispozițiilor art. 140 din Codul Fiscal, există și cota de 5%, care se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.

Rata standard a TVA în România (19%) este mai mică decât rata standard aplicată în țările Uniunii Europene, dar este mai mare decât nivelul minim stabilit prin regulile UE (15%). De asemenea, rata standard a TVA în România este mai mică decât în Rep. Cehă, Polonia, Ungaria sau Slovacia.

Capitolul II

2. 1. Caracteristicile TVA Principii care stau la baza TVA

Înțelegerea conținutului TVA presupune, mai întâi, definirea noțiunii de valoare adăugată. Aceasta reprezintă valoarea nou creată ciclului de producție. În vederea calculării taxei, valoarea adăugată este echivalentă cu diferența dintre vânzările și cumpărările din același stadiu al circuitului economic, excluzându-se producția stocată¹.

Mecanismul de determinare a TVA în România, ca în majoritatea țărilor Uniunii Europene, este indirect.

Astfel, mai întâi se determină TVA colectată aferentă vânzărilor și TVA deductibilă aferentă cumpărărilor, pe baza documentelor justificative. Apoi, se determină TVA de plată, dacă taxa colectată este mai mare decât cea deductibilă, sau TVA de recuperat în situația contrară.

Fiind în prezent cel mai important impozit indirect, taxa pe valoare adăugată prezintă o serie de caracteristici:

TVA este o taxă pe consumul final:

- care se plătește eșalonat la data la care bunurile ajung la consumatorii finali în urma mai multor operațiuni;
- în fiecare etapă a lanțului tranzacțional, TVA aferentă achizițiilor poate fi dedusă (cu anumite excepții) astfel că se aplică TVA numai la valoarea adăugată în etapa respectivă;
- nu generează costuri suplimentare cu excepția costurilor legate de administrarea taxei.

TVA este o taxă care se autopercepe:

- rolul persoanei impozabile înregistrată în scopuri de TVA se reduce în final la acela de a percepe TVA în contul Ministerului Finanțelor Publice, deoarece acest mecanism presupune impunerea și colectarea TVA de la clienții săi, urmată de virarea la Ministerul Finanțelor Publice;
- obligația Agenției Naționale de Administrare Fiscală este aceea de a controla în ce măsură persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, dar și alte persoane din regimul intracomunitar, își respectă obligația fundamentală de a colecta și plăti TVA sau obligațiile secundare ce le revin în baza prevederilor menționate în cadrul Titlului VI din Codul fiscal.

TVA este neutră:

- mecanismul deducerii presupune că indiferent câte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA intervin în procesul de producție și distribuție a unui bun sau

¹ Tatiana Moșteanu, *Finanțe publice*, Editura Universitară, București, 2005; Mihai Aristotel Ungureanu, *Finanțe publice*, Universitatea Româno-Americană, Editura Conphys, București, 2003.

serviciu, suma totală a TVA colectată va fi întotdeauna aceeași, ea depinzând doar de prețul facturat consumatorului final care nu are drept de deducere.

TVA este transparentă:

- elementul fiscal din prețul (de consum) al bunurilor și serviciilor este cunoscut cu exactitate, ceea ce permite taxarea la aceleași cote de TVA a bunurilor produse indiferent de sursa (intern/extern sau intracomunitar).

TVA nu reprezintă un element de cost al afacerii:

- TVA nu este un element al prețului de cost al bunurilor și serviciilor pentru persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, în măsura în care TVA aferentă achizițiilor este deductibilă, deoarece, așa-numitul mecanism de deducere permite persoanei impozabilă înregistrată în scopuri de TVA să recupereze taxa achitată sau datorată furnizorilor.

TVA se aplică operațiunilor specifice și nu profitului brut:

- mecanismul TVA este astfel conceput încât să nu fie nevoie să se determine suma valorii adăugate respective (profitul brut);

- mecanismul implică deducerea globală a TVA deductibilă din TVA colectată și plata diferenței către M.F.P., plată ce reprezintă suma totală sau parțială a TVA colectată pentru prețul de consum final al bunurilor sau serviciilor taxabile.

Capitolul III

Operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată

Conform prevederilor art. 126 din Codul Fiscal, se cuprind în sfera de aplicare a TVA și ca atare se impozitează cu TVA în România, în cazul în care nu se aplică nici o scutire, numai următoarele operațiuni:

- Livrarea de bunuri;
- Prestarea de servicii;
- Schimbul de bunuri sau servicii;
- Achiziții intracomunitare de bunuri;
- Importul de bunuri, **dacă acestea au loc sau sunt considerate a avea loc în**

România.

3. 1. Livrarea de bunuri

Această operațiune este definită și detaliată în art. 128 din Codul Fiscal precum și la punctul 6 din Normele Metodologice.

Conform punctului 1 al art. 128 din Codul Fiscal livrarea de bunuri este transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin această sintagmă se includ în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și operațiuni care nu presupun un transfer de proprietate din punct de vedere legal, după cum sunt prezentate la punctele 3–7 ale art. 128 din Codul Fiscal.

Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;

b) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite;

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.

Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plata următoarele operațiuni: a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial; c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c).

Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plata, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.

Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.”

Prin bunuri se înțelege:

- bunuri corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație;
- bunuri considerate bunuri mobile corporale, cum ar fi: energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și alte produse similare;
- programele informatice standard pe un suport de date, însoțite de licență.

De asemenea, acest articol include prevederi referitoare la tratamentul din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a comisionului, a contractului de leasing, bunurilor lipsă la inventar, la operațiunea de casare a bunurilor de natura mijloacelor fixe, mostrelor și bunurilor acordate cu titlu gratuit.

Nu constituie livrare de bunuri:

- bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;
- bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;
- perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;
- bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;
- acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor în condițiile stabilite prin norme;
- acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

3. 2. Prestarea de servicii

Alineatul (1) al art. 129 din Codul Fiscal definește prestarea de servicii ca fiind orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

Conform acestei definiții, și ținând seama și de prevederile articolului precedent privind livrarea de bunuri, se poate concluziona că o serie de operațiuni care nu sunt considerate livrări de bunuri, ar putea să fie prestări de servicii.

Totuși, intenția legiuitorului de a exclude anumite elemente din categoria livrărilor de bunuri nu implică automat că acestea sunt prestări de servicii, ele putând fi doar elemente care nu se supun impozitării din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. (vezi punctul 8 al art. 128 din Codul Fiscal).

La alineatul (2) este prezentată o listă succintă de prestări de servicii. Alte exemplificări de servicii se regăsesc la art. 133 din Codul Fiscal și la art. 3 și 4 ale Regulamentului CE nr. 1777/2005 referitor la vânzarea de opțiuni sau serviciile de asamblare a componentelor furnizate de client.

Actul normativ anterior Codului Fiscal (Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată) prevedea, la art. 4, o listă mai detaliată de servicii care au valoare de referință și pentru aplicarea Codului Fiscal, prestările de servicii putând consta în:

- orice muncă fizică sau intelectuală;
- lucrări de construcții-montaj;
- transport de persoane și mărfuri;
- servicii de poștă și telecomunicații, de transmisiuni radio și TV;
- închirierea, arendarea și concesiunea de bunuri mobile sau imobile;
- operațiuni de intermediere sau de comision;
- reparații de orice natură;
- cesiuni și concesiuni ale drepturilor de autor, brevete, licențe, mărci de fabrică și de comerț, titluri de participare și alte drepturi similare;
- servicii de publicitate;
- operațiuni bancare, financiare, de asigurare și/sau reasigurare;
- punerea la dispoziție de personal;
- mandatarea;
- asigurarea sau cedarea unei clientele, exclusivitatea asupra unei vânzări sau cumpărări;
- angajamentul de a nu exercita o activitate economică sau un drept dintre cele menționate la lit. h);
- amenajarea de spații de parcare, de depozitare și de camping;
- activitățile hoteliere și de alimentație publică;
- asigurarea accesului la rețelele de comunicații și a posibilității de utilizare a acestora;
- prestațiile consilierilor, inginerilor, avocaților, notarilor publici, executorilor judecătorești, auditorilor, experților contabili, birourilor de studii și alte prestații similare, precum și prelucrarea de date și furnizarea de informații;
- operațiuni de leasing.

Conform Codului Fiscal, comisionarii care acționează în numele și în contul comitentului sunt persoanele care acționează în calitate de mandatar potrivit prevederilor Codului Comercial.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, mandatarul este considerat ca un prestator de servicii. Normele Metodologice stabilesc reguli clare privind modul de reflectare a operațiunii în facturi.

Sunt considerate prestări de servicii și:

- utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

- serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

Potrivit punctului 5 al art. 129, nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată:

- utilizarea bunurilor rezultate din activitatea economică a persoanei impozabile, ca parte a unei prestări de servicii efectuată în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, precum și pentru alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme;

- serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor;

- servicii prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

3. 3. Schimbul de bunuri sau servicii

Art. 130 din Codul Fiscal coroborat cu prevederile punctului 8 din Normele Metodologice stabilește ca în cazul schimbului de servicii și/sau bunuri, fiecare prestare/livrare în parte va fi considerată o prestare/livrare de servicii/bunuri efectuată cu plata, operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA.

3. 4. Achizițiile intracomunitare de bunuri

Art. 130¹ din Codul fiscal definește achiziția intracomunitară de bunuri ca fiind obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale, expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

Achiziții intracomunitare asimilate sunt:

- utilizarea în România, de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității economice proprii, a unor bunuri transportate sau expediate de către aceasta sau de către altă persoană, în numele acesteia, din statul membru pe teritoriul căruia aceste bunuri au fost produse, extrase, achiziționate, dobândite ori importate de către aceasta, în scopul desfășurării activității economice proprii. Condiția care trebuie îndeplinită este ca transportul sau expedierea acestor bunuri, în cazul în care ar fi fost efectuat din România în alt stat membru, să fi fost tratat ca transfer de bunuri în alt stat membru;

- preluarea de către forțele armatei romane, pentru uzul acestora sau pentru personalul civil din cadrul forțelor armate, de bunuri pe care le-au dobândit în alt stat membru, și la a căror achiziție nu s-au aplicat regulile generale de impozitare din acel alt stat membru, dacă achiziția nu a beneficiat de scutirea prevăzută la art. 142 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal.

Atunci când un bun intră în România în aceste condiții, persoana impozabilă trebuie să analizeze dacă din punct de vedere al legislației române operațiunea ar fi constituit un transfer de bunuri dacă operațiunea s-ar fi realizat din România în alt stat membru. În acest caz, transferul bunurilor din alt stat membru în România dă naștere unei operațiuni asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată. Tratarea acestor transferuri ca și achiziții intracomunitare nu depinde de tratamentul aplicat pentru același transfer în statul membru de origine.

Prevederile art. 130¹ alin. (2) lit. b) din Codul fiscal se aplică bunurilor achiziționate de forțele armate române în alt stat membru, în situația în care aceste *bunuri, după ce au fost folosite de forțele armate, sunt expediate în România.*

În sensul art. 130¹ alin. (3) din Codul fiscal este considerată a fi efectuată cu plată achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare în țară ar fi fost asimilată unei livrări de bunuri cu plată.

Conform art. 130¹ alin. (4) din Codul fiscal, dacă o persoană juridică neimpozabilă din România importă bunuri în alt stat membru, pe care apoi le transportă/expediază în România, operațiunea respectivă este asimilată unei achiziții intracomunitare cu plată în România, chiar dacă taxa aferentă importului a fost plătită în statul membru de import. În temeiul dovezii achitării taxei aferente achiziției intracomunitare în România, persoana juridică neimpozabilă poate solicita statului membru de import restituirea taxei achitate pentru import. În cazul invers, când o persoană juridică neimpozabilă stabilită în alt stat membru, importă bunuri în România, pe care apoi le transportă/expediază în alt stat membru, poate solicita în România restituirea taxei achitate pentru importul respectiv, dacă face dovada că achiziția intracomunitară a bunurilor a fost supusă taxei în celălalt stat membru.

Nu este asimilată unei achiziții intracomunitare efectuate cu plată, utilizarea în România de către o persoană impozabilă în vederea efectuării unei vânzări la distanță către persoane neimpozabile din România, altele decât persoanele juridice neimpozabile, de produse accizabile transportate sau expediate din alt stat membru de persoana impozabilă sau de altă persoană, în numele acesteia.

3. 5. Importul de bunuri

Intrarea de bunuri în România provenind din afara teritoriului Comunității Europene este considerat import de bunuri și intră în sfera de cuprindere a taxei pe valoarea adăugată (art. 126 alin. (2) din Codul Fiscal).

Este, de asemenea, operațiune impozabilă și importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România.

Reglementările vamale aplicabile sunt Codul Vamal Comunitar (Regulamentul CEE nr. 2913/1992 și Regulamentul Vamal Comunitar (Regulamentul CEE nr. 2454/1993).

Capitolul IV

LOCUL OPERAȚIUNILOR CUPRINSE ÎN SFERA DE APLICARE A TVA

4. 1. Locul livrării de bunuri

Stabilirea locului livrării de bunuri prezintă o importanță majoră, mai ales în cazul operațiunilor intracomunitare, întrucât acesta reprezintă un element-cheie în identificarea regimului TVA aplicabil.

Astfel, după ce s-a stabilit că o anumită operațiune este efectuată cu plată de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și este, (sau este asimilată) unei operațiuni care se cuprinde în sfera de aplicare a TVA, este necesar să se stabilească unde are loc livrarea de bunuri, prestarea de servicii, achiziția intracomunitară sau importul de bunuri respectiv.

Conform prevederilor art. 132 din Codul Fiscal, coroborate cu cele cuprinse în detaliierile prezentate la punctele 10 și 11 din Normele Metodologice ale Codului Fiscal, atunci când locul livrării este în afara României, operațiunea respectivă nu intră în sfera de impozitare a TVA în România.

Operațiunile care, conform prevederilor Titlului VI din Codul Fiscal au loc *în afara României*, nu sunt supuse TVA în România, chiar dacă aceste operațiuni sunt efectuate cu plată de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare.

În consecință, întrebarea dacă o livrare de bunuri, o prestare de servicii, o achiziție intracomunitară sau un import este scutit(ă) (cu sau fără drept de deducere) este relevantă numai cu privire la livrările, prestările, achizițiile intracomunitare sau importurile care, conform prevederilor relevante ale legii (art. 132–133 din Codul Fiscal), au loc în România.

Cu alte cuvinte, dacă livrarea, prestarea, achiziția intracomunitară sau importul nu au loc în România, pentru respectiva operațiune nu se datorează TVA în România.

Conform dispozițiilor art. 132 din Codului fiscal, locul livrării de bunuri este:

- pentru bunurile expediate sau transportate, locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul;
- în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj, locul livrării de bunuri este considerat a fi locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor sau de către altă persoană, în numele furnizorului;
- locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;
- locul de plecare al transportului de pasageri, în cazul în care livrările de bunuri sunt efectuate la bordul unui vapor, avion sau tren, pentru partea din transportul de pasageri efectuată în interiorul Comunității, dacă: