

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA Nr. 40 din 17 aprilie 2009

Cu adresa nr. /, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr. /, **Activitatea de Inspectie Fiscala Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "....." S.R.L.** din, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. din* intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

Decizia de impunere nr. / a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr. /

Obiectul contestatiei îl constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA de plata;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata;
- lei - diferenta impozit pe veniturile din dividende;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] - Referitor la cheltuielile de ron, reprezentand prestari turistice externe, [...], serviciile aferente acestor cheltuieli se regasesc facturate catre clientul I..., cu facturile nr. / si /, anexate prezentei in xerox copie, si au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. [...]

- Referitor la suma de lei [...] suma in cauza a fost facturata catre clientul I..., avand ca obiect servicii turistice la aceeasi valoare. [...]

In aceasta situatie, pentru suma de ron, evidentiata in conturile de cheltuieli, exista corespondent in conturile de venituri si anume facturile nr. / si nr. / [...]

- Referitor la suma de lei, reprezentand c/val serviciilor de proiectare facturate de catre S.C. R SRL, [...], facem mentiunea ca societatea a inregistrat suma in contul de cheltuieli si nu in contul de investitii intrucat, conform HOTARARII ASOCIATULUI UNIC din luna 2008, anexata prezentei, proiectul de pensiune ce urma a se executa in, proiect al firmei S.C. SRL, nu se va mai executa din motive financiare.

- Referitor la suma de lei, reprezentand TVA aferenta achizitiilor unor materiale de constructii, in decursul anilor 2006, 2007 si 2008, mentionam ca TVA-ul in cauza a fost dedus pe baza facturilor legal intocmite (anexate prezentei) care contin toate informatiile prevazute la art. 155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...].

In argumentarea motivatiilor noastre precizam ca materialele achizitionate au fost utilizate la repararea si modernizarea imobilului situat in, str. nr., activ achizitionat de catre S.C. SRL, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./.....2007. [...]

- Referitor la suma de lei, reprezentand suma cu care, in mod eronat, organele de inspectie fiscala au majorat TVA colectata, aferenta pachetelor serviciilor turistice efectuate in UE, in perioada 2007 - 2008, precizam ca pachetele in cauza sunt compuse din bilete de avion, pentru care nu se exercita dreptul de deducere a TVA si servicii de cazare la hoteluri din UE, pentru care TVA aferenta se plateste de catre hotelul din tara respectiva. [...]

- Referitor la sumele suplimentare stabilite, reprezentand impozit pe dividende si majorari de intarziere aferente, facem precizarea ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au retinut ca impozitul pe dividende aferente anului 2005, trebuia calculat prin aplicarea cotei de 16% asupra sumelor distribuite.

Facem precizarea ca, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, la acea data, veniturile sub forma de dividende se impuneau cu o cota de 10% din suma acestora, cota de 16% reglementandu-se incepand cu anul 2007. [...]."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, jud.Prahova, s-au stabilit urmatoarele, referitor la aspectele contestate:

"2. IMPOZITUL PE PROFIT [...]

ANUL 2006 [...]

Au fost stabilite la control cheltuieli nedeductibile fiscal in valoare totala de lei, [...]

ANUL 2007 [...]

Au fost stabilite la control cheltuieli nedeductibile fiscal in valoare totala de lei, reprezentand prestari servicii turistice externe ce nu se regasesc facturate catre clienti si pentru care societatea nu poate justifica necesitatea in scopul realizarii de venituri impozabile. Referitor la acest aspect facem precizarea ca explicatiile verbale date de administratorul societatii in sensul ca aceste servicii se regasesc facturate catre clientul I..... SA - f nr./.... si f nr./..... nu pot fi retinute de catre organele de inspectie fiscala intrucat, asa cum reiese si din anexa nr.2.5 (potrivit explicatiilor mentionate in facturi), atat locul cat si perioada de efectuare a serviciilor ce fac obiectul cheltuielilor difera de locul si perioada serviciilor facturate de SC SRL. Fata de cele mentionate se constata ca au fost incalcate prevederile art.21. - (1) din Legea nr.571/2003 [...].

Trimestrul III 2008 [...]

Au fost stabilite la control cheltuieli nedeductibile fiscal in valoare totala de lei, inregistrata in cont 628, astfel:

- lei reprezinta c/val prestari servicii turistice externe. Referitor la acest aspect facem urmatoarele precizari: in luna societatea a inregistrat in contul 628 "Alte cheltuieli executate de terti" c/valoarea facturii nr. din2008, furnizor SC D SRL, in care la rubrica denumirea produselor sau a serviciilor este inscrisa mentiunea "c/v servicii externe cf.contract/....., iar la rubrica TVA este facuta mentiunea "INCLUS". [...]. Din verificarea facturilor emise de catre SC SRL s-a constatat ca aceste servicii nu se regasesc facturate, iar societatea nu poate prezenta la data controlului, decontul refacturat din care sa rezulte veniturile inregistrate cu cheltuielile aferente si marja de profit realizata. [...]

- lei reprezentand c/val prestari servicii turistice externe (.....) inregistrate in contabilitate in baza facturilor externe primite pentru patru persoane [...], servicii care nu se regasesc refacturate. Fata de cele mentionate se constata ca au fost incalcate prevederile art.21. - (1) din Legea nr.571/2003 [...].

- lei reprezentand c/val proiectare facturata de SC R SRL [...]. In mod eronat societatea verificata a inregistrat facturile de proiectare in contul de cheltuiala si nu in contul de investitii. Rezulta astfel ca aceste servicii sunt de natura investitiilor incalcanandu-se, astfel, prevederile art.24, alin.(3) din Legea nr.571/2003 [...].

In sinteza, in contul impozitului pe profit prin prezentul act de control s-au stabilit urmatoarele:

- debit restant = lei;

- debit suplimentar = lei;

- majorari de intarziere = lei.

3. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA [...]

Referitor la deducerea T.V.A. [...]

La inspectia fiscala nu s-a acordat drept de deducere a TVA pentru suma totala de lei, situatie care se prezinta in anexele nr.2.2, 2.3, 2.4 si 3.2, avand urmatoarea structura:

- lei reprezentand TVA aferenta unor materiale de constructie facturate de catre SC O SRL (persoana juridica afiliata) si inregistrate in contul 231 "Imobilizari corporale in curs". [...].

[...], la control s-a stabilit ca bunurile achizitionate nu sunt aferente obiectului de activitate desfasurat, fiind incalcate prevederile Art.145,(2), lit.a), respectiv (3), lit.a) [...], din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

- lei reprezentand TVA aferenta unor avansuri neplatite, situatie analitica prezentata in anexa nr.3.4. Au fost incalcate prevederile art.134² din Legea nr.571/2003 [...].

Cu privire la TVA colectata [...]

In timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele deficiente care au determinat majorarea TVA colectata de societate cu suma de lei, astfel:

- In perioada2007 - 2008 agentul economic a facturat catre diversi clienti c/val pachet servicii turistice in UNIUNEA EUROPEANA. Pentru aceste pachete de servicii efectuate in interiorul Comunitatii (in Uniunea Europeana-Ungaria) in conformitate cu prevederile art.152¹, alin.(7) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, se aplica regimul special de taxa. Potrivit art.152¹, alin.(9) unitatea verificata in mod corect a facut mentiunea pe facturile intocmite "TVA inclusa", dar nu a calculat si evidenciat TVA colectata asupra marjei de profit, ca diferenta intre serviciile primite si cele refacturate, asa cum prevede Legea nr.571/2003 [...]

In sinteza in contul TVA s-au stabilit:

Debit restant: lei

Debit suplimentar: lei

Debit nedeclarat: lei

Majorari de intarziere: lei.

4.1. IMPOZIT PE DIVIDENDE - persoane fizice [...]

La controlul efectuat cu privire la modul de repartizare a profitului net, pentru anii 2005, 2006 si 2007, cand unitatea a inregistrat profit contabil (anexa nr.4.1), s-a constatat urmatoarea stare de fapt:

- pentru anul 2005 societatea a repartizat profitul net in suma de leila dividende, pentru care unitatea a calculat, declarat si virat un impozit in quantum de lei. Controlul a retinut faptul ca impozitul a fost eronat calculat in sensul aplicarii cotei de 10% fata de 16% potrivit art.67, alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel incat rezulta un debit suplimentar in valoare de lei (..... -). Astfel, pentru debitul suplimentar s-au calculat majorari de intarziere in quantum de lei, [...]

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* **Prin Raportul de inspectie fiscala** incheiat de organele fiscale apartinand A.I.F. Prahova la data de a fost verificat modul de calcul, evidentiere, declarare si virare a impozitelor si taxelor datorate bugetului general consolidat de catre S.C. "....." S.R.L. din

Obiectul principal de activitate al societatii il constituie "Activitati ale tur-operatorilor" - cod CAEN 7912.

In perioada verificata, societatea comerciala a desfasurat activitatea de prestari servicii turistice - agentie de turism, actionand in nume propriu dar in contul altor persoane.

1. Referitor la impozitul pe profit:

Verificarea impozitului pe profit a cuprins perioada -

Pentru aceasta perioada, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar un impozit pe profit in suma totala de lei, aferent caruia s-au calculat majorari de intarziere in suma totala de lei. Diferenta de impozit pe profit stabilita la control a fost rezultatul urmatoarelor influente:

- inregistrarea unor cheltuieli (deplasare Franta, bilete de avion, prestari servicii externe) pentru care societatea nu a putut justifica oportunitatea si necesitatea acestora in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal;

- inregistrarea direct pe costuri a unor cheltuieli cu proiectarea, contrar prevederilor art.24 alin.(1) si (3) din Codul fiscal;

- venituri deductibile rezultate din stabilirea TVA suplimentara aferenta marjei de profit pentru serviciile turistice externe pentru care se aplica regimul special de scutire.

Din totalul impozitului pe profit stabilit suplimentar la control in suma de lei, S.C. "....." S.R.L. contesta impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata in suma de lei si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, rezultat din urmatoarele influente:

a) lei cheltuieli reprezentand prestari servicii turistice externe efectuate in anul 2007, ce nu se regasesc facturate catre clienti;

b) lei cheltuieli reprezentand prestari servicii turistice externe efectuate in anul 2008, ce nu se regasesc facturate catre clienti;

c) lei cheltuieli reprezentand contravaloare servicii de proiectare facturate de S.C. "R" S.R.L.

a) Referitor la cheltuiala cu prestarile de servicii turistice externe in suma de lei si la impozitul pe profit aferent in suma de lei, precizam urmatoarele:

* In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2007 societatea comerciala a inregistrat pe costuri suma de lei reprezentand prestari servicii turistice externe, care nu se regasesc facturate catre clienti si pentru care societatea nu poate justifica necesitatea efectuarii acestora in scopul realizarii de venituri impozabile.

In Raport se face precizarea ca explicatiile verbale ale administratorului societatii conform carora aceste servicii se regasesc facturate catre clientul I.... S.A., respectiv factura nr. /..... si factura nr. /....., nu au putut fi retinute de organele de inspectie fiscala intrucat, potrivit explicatiilor mentionate in facturi, atat locul cat si perioada de efectuare a serviciilor ce fac obiectul cheltuielilor difera de locul si perioada serviciilor facturate de societatea verificata.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal, cheltuielile in suma de lei au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

* S.C. "....." S.R.L. sustine ca motivatia organelor de inspectie fiscala "*nu are nici o relevanta, iar invocarea art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ca temei legal de drept, in acest caz, nu este fundamentata legal.*", deductibilitatea cheltuielilor in suma de lei fiind motivata prin faptul ca acestea au corespondent in venituri.

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare."

* **In fapt**, in perioada 2007 - 2007 S.C. "....." S.R.L. a achizitionat de la S.C. "M" S.R.L. servicii turistice in suma totala de lei pe care societatea contestatoare beneficiara nu le-a refacturat. Conform explicatiilor inscrise in facturile de achizitie, aceste servicii au constat in:

- factura nr. / in valoare de lei - "c/v bilete avion rute externe perioada - / (Spania)"

- factura nr. / in valoare de lei - "c/v turism extern, cazare externa UE perioada - / (Spania)"

- factura nr. / in valoare de lei - "c/v turism extern, cazare externa UE perioada - / (Spania)"

- factura nr. / in valoare de lei - "c/v turism extern, cazare externa UE perioada - / (Spania)"

- factura nr. / in valoare de lei - "c/v turism extern, cazare externa UE perioada - / (Spania)"

- factura nr. / in valoare de lei - "c/v turism extern, pachet servicii revelion UE perioada - / (Franta)".

Serviciile refacturate de catre S.C. "....." S.R.L. pentru S.C. "I" S.A. cu facturile nr. / si nr. /, invocate in contestatie, reprezinta, conform explicatiilor inscrise pe aceste documente "servicii externe perioada - 2007", iar documentele de aprovizionare corespondente acestor refacturari sunt facturile nr. / 2007 si nr. / 2007 emise de S.C. "M" S.R.L. pentru S.C. "....." S.R.L., avand ca explicatii "pachet servicii externe Italia - perioada - 2007".

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca suma de lei inregistrata de societatea contestatoare in contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" este o cheltuiala nedeductibila fiscal, pentru care aceasta datoreaza impozit pe profit in suma de lei, **intrucat**:

- Explicatiile date de societatea contestatoare precum ca serviciile externe in valoare totala de lei achizitionate de la S.C. "M" S.R.L. au fost refacturate catre beneficiarul S.C. "I" S.A., nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece **mentiuile** inscrise in facturile nr. / 2007 si nr. / 2007 emise catre acest beneficiar (venituri) **nu corespund** cu cele inscrise in cele 6 facturi de achizitie (cheltuiala).

Astfel, avand in vedere facturile de achizitie servicii turistice, precum si refacturarea acestora catre beneficiarii serviciilor turistice din anul 2007 (anexa nr.2.5 la Raport), rezulta ca prin facturile nr. / 2007 si nr. / 2007 in valoare totala de lei **TVA inclus** emise de societatea contestatoare catre beneficiarul S.C. "I" S.A., aceasta **a refacturat** serviciile achizitionate de la furnizorul S.C. "M" S.R.L. cu facturile nr. / 2007 si nr. / 2007 in valoare totala de lei **TVA inclus**, explicatiile inscrise pe aceste documente fiind asemanatoare, iar perioada prestarii serviciului fiind aceeasi, respectiv: "servicii externe perioada - 2007", fata de "pachet servicii externe Italia - perioada - 2007".

Celelalte achizitii de servicii turistice in valoare totala de lei inregistrate de societatea contestatoare de la S.C. "M" S.R.L. reprezinta, conform explicatiilor inscrise pe cele 6 facturi de achizitie, contravaloare bilet avion Spania, cazare externa in - Spania si pachet servicii revelion - Franta, **deci locul serviciilor turistice achizitionate (Spania,**

Franta) este diferit de locul serviciilor turistice refacturate prin facturile invocate de societatea contestatoare (Italia).

De asemenea, si **perioada** de efectuare a serviciilor achizitionate (.....2007 -2007, respectiv2007 -2008) **este diferita** de perioada de efectuare a serviciilor refacturate (.....2007 -2007).

In aceste conditii, societatea contestatoare nu a justificat efectuarea cheltuielilor in suma de lei in scopul realizarii de venituri impozabile, in sensul ca **nu a refacturat aceste sume catre beneficiari.**

- **Sustinerea din contestatie conform careia nu are nicio relevanta faptul ca locul si perioada de efectuare a serviciilor ce fac obiectul cheltuielilor difera de locul si perioada serviciilor facturate de societate, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, "Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile ...", deci deductibilitatea fiscala a cheltuielilor nu este data de realizarea de venituri pe total activitate ci din contra, asa cum am prezentat mai sus, trebuie justificata efectuarea oricarei cheltuieli in scopul realizarii de venituri, in caz contrar cheltuiala fiind **nedeductibila fiscal** la calculul profitului impozabil.**

Din cele prezentate mai sus, rezulta ca suma de lei reprezentand cheltuieli cu achizitia de servicii turistice externe ce nu se regasesc facturate catre clienti **este nedeductibila fiscal,** conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, intrucat nu a fost efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, drept pentru care **se va respinge contestatia ca neintemeiata** pentru acest capat de cerere.

b) Referitor la cheltuiala cu prestarile de servicii turistice externe in suma de lei, si la impozitul pe profit aferent in suma de lei, precizam urmatoarele:

* **Prin Raportul de inspectie fiscala** s-a stabilit ca nedeductibila fiscal pentru anul 2008 cheltuiala cu servicii turistice in suma de lei (cont 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti") inregistrata in **factura nr./.....2008** emisa de furnizorul **S.C. "D" S.R.L. Bucuresti,** avand mentiunea "c/val servicii turistice externe cf. contract/.....2008" iar in coloana de TVA mentiunea "INCLUS".

Aceasta factura a fost intocmita in baza **Contractului de prestari servicii nr./.....2008** incheiat intre cele doua parti, prin care beneficiarul (S.C. "....." S.R.L.) achizitioneaza de la prestator (S.C. "D" S.R.L.) **..... pachete turistice in Elvetia** in perioada-.....2008, in vederea revanzarii.

Avand in vedere ca societatea contestatoare - in calitate de agentie de turism, **utilizeaza doar livrari de bunuri si prestari de servicii efectuate de alte persoane** (nu realizeaza produse turistice proprii) **pe care apoi le refactureaza clientilor, in nume propriu,** la control s-a constatat ca serviciile turistice inregistrate in factura susmentionata in valoare totala de lei, **nu au fost refacturate,** societatea neprezentand **decontul refacturat** din care sa rezulte veniturile inregistrate cu cheltuielile aferente si **marja de profit realizata.**

Se mentioneaza ca **aceste servicii nu au fost refacturate beneficiarului "I" S.A.,** asa cum sustine societatea contestatoare, **intrucat pe niciuna din facturile emise pentru acest beneficiar nu se regasesc mentiunile inregistrate de societatea furnizoare S.C. "D" S.R.L.,** exemplificandu-se facturile emise de societatea contestatoare nr./.....2008 si nr./.....2008.

* **Prin contestatia formulata**, societatea sustine ca serviciile turistice in valoare de lei au fost refacturate catre beneficiarul S.C. "I" S.A. cu facturile nr./.....2008 si nr./.....2008, astfel ca aceste cheltuieli turistice au corespondenta in conturile de venituri.

Se mai precizeaza ca intre cele doua societati, respectiv S.C. "....." S.R.L. si S.C. "I" S.A. a existat o intelegere prin care s-a convenit ca S.C. "....." S.R.L. sa plateasca catre S.C. "D" S.R.L. pachete turistice in Elvetia, la Campionatul European de Fotbal.

De asemenea, se mentioneaza ca *"organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa dispuna restituirea TVA colectata, aferenta celor doua facturi, deoarece actiunea s-a realizat in afara UE."*

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca suma de lei inregistrata de societatea contestatoare in contul contabil 628 *"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti"* este o cheltuiala nedeductibila fiscal, **intrucat:**

- Explicatiile date de societatea contestatoare precum ca serviciile externe achizitionate de la S.C. "D" S.R.L. au fost refacturate catre beneficiarul S.C. "I" S.A., nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat mentiunile inscrise in cele doua facturi emise catre acest beneficiar (venituri) nu corespund cu cele inscrise in factura de achizitie (cheltuiala).

Astfel, fata de factura de achizitie nr./.....2008 de lei avand inscrisa ca denumire a serviciilor *"c/v servicii turistice externe cf. contract/.....2008"* si TVA inclus, factura nr./.....2008 emisa de societatea contestatoare - are inscrisa ca denumire a serviciilor prestate *"Servicii cazare 9%, Servicii turistice si concept si organizare eveniment conform contract 19%"*, avand valoarea fara TVA de lei si TVA in valoare de lei, iar factura nr./.....2008 are inscrisa mentiunea *"Servicii cazare 9%, Alte servicii conform contract nr./08 19%, taxe locale TVA 0%"*, avand valoarea fara TVA de lei si TVA in valoare de lei.

Valoarea totala fara TVA a celor doua facturi emise este de lei, iar valoarea TVA este in suma de lei (total valoare = lei).

Din explicatiile inscrise in aceste trei facturi susmentionate, **rezulta clar ca facturile emise de societatea contestatoare pentru beneficiarul S.C. "I" S.A. nu se refera la factura de achizitie de servicii turistice externe**, avand mentiunea TVA inclus conform prevederilor art.152¹ din Codul fiscal *"Regimul special pentru agentii de turism"*, ci se refera la alte servicii turistice interne achizitionate de S.C. "....." S.R.L., dovada fiind atat mentiunile diferite din facturi, asa cum am aratat mai sus, cat si colectarea TVA in cote de 9% si 19% la valoarea serviciilor interne, fata de mentiunea *"TVA inclusa"* din factura de achizitie.

Precizam ca S.C. "I" S.A. reprezinta principalul client al societatii contestatoare, si in cea mai mare parte au fost prestate catre acest beneficiar servicii turistice interne, pentru care s-a colectat TVA, astfel ca cele doua facturi mentionate de societatea contestatoare fac parte din aceasta categorie, si nu din categoria serviciilor turistice externe, care sunt facturate cu TVA inclusa.

De altfel, pentru toate celelalte servicii turistice externe prestate in favoarea calatorului, societatea a intocmit facturi pe care a facut mentiunea *"TVA inclusa"*, asa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala la capitolul privind TVA colectata (pag.18 si 19 din Raport).

- Daca cele doua facturi emise catre S.C. "I" S.A. ar fi reprezentat refacurarea serviciilor turistice externe, atunci societatea contestatoare nu ar fi colectat TVA in suma de **..... lei**, pe care sa o vireze bugetului de stat, ci ar fi in scris mentiunea "*TVA inclusa*", ca si in factura de achizitie, conform art.152¹ din Codul fiscal, rezultand astfel ca in fapt S.C. "....." S.R.L. a refacturat prin cele doua facturi servicii interne prestate pe teritoriul Romaniei, impozabile cu cotele de 9% si 19% si nu a refacturat serviciile turistice externe inscrise in factura de achizitie nr. /2008 emisa de furnizorul S.C. "D" S.R.L. Bucuresti.

Conform prevederilor art.152¹ alin.(7) lit.b) si alin.(9) din Codul fiscal, agentiile de turism sunt obligate sa aplice regimul special de taxare a TVA si sa inscrie in facturi mentiunea "*TVA inclusa*" in cazul in care serviciile de calatorie cuprind si componente pentru care locul operatiunii este in afara Romaniei, asa cum este cazul serviciilor turistice externe prestate in Elvetia, inscrise in factura de achizitie nr. /2008. Dovada ca societatea nu a emis facturi reprezentand servicii turistice externe cu mentiunea "*TVA inclus*" este faptul ca nu a putut prezenta nici in timpul controlului si nici cu ocazia depunerii contestatiei aceste facturi.

De asemenea, daca cele doua facturi emise pentru beneficiarul S.C. "I" S.A. ar fi reprezentat refacturarea serviciilor externe din Elvetia si din eroare s-a facturat TVA colectata in suma de **..... lei**, societatea contestatoare ar fi avut posibilitatea sa corecteze aceste facturi, conform prevederilor art. 159 din Codul fiscal, sa emita alte facturi fara TVA si astfel sa anuleze o obligatie nedatorata bugetului de stat, insa societatea nu a procedat in acest fel, preferand sa achite bugetului de stat TVA in suma de **..... lei**.

O alta dovada ca cele doua facturi nu reprezinta refacturarea serviciilor turistice externe este si faptul ca societatea nu a prezentat decontul refacturat din care sa rezulte marja de profit realizata, ca diferenta dintre veniturile facturate si cheltuielile efectuate.

Mentiunea din contestatie, respectiv "*organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa dispuna restituirea TVA colectata, aferenta celor doua facturi, deoarece actiunea s-a realizat in UE*", nu are nicio relevanta, intrucat rambursarea TVA se realizeaza numai la solicitarea persoanelor impozabile, prin intocmirea corespunzatoare a decontului de TVA.

Ori, in situatia in care societatea nu a corectat facturile emise cu TVA si nu a inregistrat in evidenta contabila stornarea TVA colectata in suma de **..... lei**, solicitarea din contestatie este fara obiect.

- Anexarea la contestatie a adresei S.C. "....." S.R.L. catre beneficiarul S.C. "I" S.A., prin care acest beneficiar confirma prin semnatura si stampila ca a solicitat societatii contestatoare serviciile de turism extern la Campionatul Mondial de Fotbal, servicii oferite prin S.C. "D" S.R.L., nu reprezinta dovada ca aceste servicii au si fost facturate catre S.C. "I" S.A.. Singura dovada ar fi fost emiterea, inregistrarea si prezentarea catre organele fiscale a facturii de prestari servicii externe, insa acest fapt nu s-a intamplat.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca suma de **..... lei** reprezentand **cheltuiala** cu achizitia de servicii turistice externe inscrise in factura nr. /2008 este **nedeductibila fiscal**, conform prevederilor **art.21 alin.(1) din Codul fiscal**, intrucat nu a fost efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, **aceasta suma nefiind refacturata** si neavand corespondent in veniturile realizate de societate, drept pentru care, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**.

c) Referitor la cheltuiala cu prestarile de servicii de proiectare in suma de lei si la impozitul pe profit aferent in suma de lei, precizam urmatoarele:

* In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2008 societatea comerciala a inregistrat in contul de cheltuieli suma de lei reprezentand **servicii de proiectare** facturate de S.C. "R" S.R.L. Bucuresti. Intrucat aceste servicii sunt de natura investitiilor, s-a concluzionat ca in mod eronat societatea a inregistrat facturile de proiectare in contul de cheltuiala si nu in contul de investitii, conform prevederilor art.24 alin.(1) si (3) din Codul fiscal.

* S.C. "....." S.R.L. sustine ca suma de lei a fost inregistrata in contul de cheltuieli si nu in contul de investitii intrucat, conform Hotararii asociatului unic din luna 2008, **proiectul de pensune ce urma a se executa in nu se mai executa din motive financiare.**

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

"Art. 21. - [...]

(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata: [...]

i) amortizarea, in limita prevazuta la art. 24; [...].

Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol. [...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, concesiune, locatie de gestiune sau altele asemenea; [...].

(11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza: [...]

c) pentru cheltuielile cu investitiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, inchiriate sau luate in locatie de gestiune de cel care a efectuat investitia, pe perioada contractului sau pe durata normala de utilizare, dupa caz; [...]."

* **In fapt**, conform prevederilor Hotararii Consiliului local al orasului nr. din data de2007, S.C. "....." S.R.L. a primit in concesiune terenul in suprafata de mp situat in, str., nr., lot, destinat construirii unei pensuni turistice.

In data de2008, s-a incheiat Contractul de proiectare nr./08 intre S.C. "R" S.R.L. Bucuresti - in calitate de proiectant si S.C. "....." S.R.L. - in calitate de beneficiar, avand ca obiect proiectarea unei pensuni turistice in,

In baza acestui contract, S.C. "R" S.R.L. a emis facturile nr./.....2008, nr./.....2008 si nr./.....2008 in valoare totala fara TVA de lei, suma care a fost inregistrata de beneficiarul S.C. "....." S.R.L. in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti".

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca suma de lei inregistrata de societatea contestatoare in contul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" **este o cheltuiala nedeductibila fiscal**, intrucat serviciile de proiectare sunt aferente investitiilor (pensune turistica) efectuate la un mijloc fix ce face obiectul unui contract de concesiune (terenul din,) si care, conform prevederilor art.24 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, sunt considerate mijloace fixe amortizabile.

Potrivit prevederilor art.24 alin.(1) din Codul fiscal, cheltuielile aferente construirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.

Un argument in plus pentru considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu serviciile de proiectare in suma de lei este chiar afirmatia societatii contestatoare conform careia "**proiectul de pensiune ce urma a se executa in, proiect al firmei S.C. SRL, nu se va mai executa din motive financiare.**", rezultand astfel ca nu mai exista scopul efectuării acestor cheltuieli, respectiv realizarea de venituri impozabile.

Afirmatia conform careia societatea a inregistrat suma de lei in contul de cheltuieli si nu in contul de investitii in baza Hotararii asociatului unic din luna 2008, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauze, intrucat o hotarare a asociatilor unei societati nu poate fi mai presus de prevederile legale, iar in cazul de fata, Codul fiscal prevede cu claritate ca orice investitie efectuata la mijloacele fixe se recupereaza prin amortizare. Societatea contestatoare va beneficia de deductibilitatea acestei cheltuieli, prin inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor de amortizare, dupa darea in functiune a investitiei ce se va realiza, respectiv pensiunea turistica din

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, cheltuiala in suma de lei fiind nedeductibila fiscal la data controlului.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Verificarea TVA a cuprins perioada 2005 - 2008.

Pentru aceasta perioada, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar o diferenta TVA de plata in suma totala de lei, aferent careia s-au calculat majorari de intarziere in suma totala de lei. Diferenta TVA de plata stabilita la control se compune din urmatoare:

- lei TVA de plata inregistrata in evidenta contabila dar nedecarata la organul fiscal si neachitata pana la data controlului;

- lei TVA deductibila pentru care la control nu s-a acordat drept de deducere, din care:

- lei TVA aferenta unor materiale de constructii pentru care societatea nu a justificat utilizarea in folosul operatiunilor sale taxabile, suma contestata;

- lei TVA aferenta unor avansuri neplatite, suma necontestata;

- lei TVA colectata suplimentar la control asupra marjei de profit, suma contestata.

a) Referitor la TVA deductibila in suma de lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere:

* **Prin Raportul de inspectie fiscala** s-a consemnat faptul ca societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila in perioada 2006 - 2008 facturi de achizitie pentru materiale de constructii emise de furnizorul S.C. "O" S.R.L. (persoana juridica afiliata), valoarea fara TVA fiind inregistrata in contul 231 "Imobilizari corporale in curs", iar taxa pe valoarea adugata in suma de lei a fost inregistrata in contul 4426 "TVA deductibila", insa aceste bunuri nu au fost utilizate in activitatea desfasurata de societatea comerciala, drept pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) si alin.(3) lit.a) din Codul fiscal.

* **Prin contestatia formulata**, se precizeaza urmatoarele:

- facturile de achizitie au fost legal intocmite si contin toate informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

- materialele au fost utilizate la repararea si modernizarea imobilului situat in, str., nr., achizitionat prin contractul de vanzare-cumparare nr./.....2007 in vederea extinderii activitatii turistice. Acest imobil a fost inchiriat pe o perioada limitata, societatea realizand venituri din inchiriere.

- atat veniturile din chirie cat si cheltuielile cu amortizarea imobilului din au fost recunoscute de organele de inspectie fiscala la data controlului.

- prevederile din contractul de prestari servicii nr./2007 incheiat intre S.C. "I" S.R.L. (prestator) si S.C. "....." S.R.L. privind renovarea imobilului se refera la alte lucrari efectuate de prestator si nu la amenajarea integrala a imobilului in cauza.

Fata de argumentele invocate, se solicita acordarea dreptului de deducere a TVA in suma de lei.

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

- textul valabil pentru anul 2006:

"Art. 145. - [...]"

(3) *Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:*

a) *taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila; [...]."*

- textul valabil pentru anii 2007 si 2008:

"Art. 145. - [...]"

(2) *Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

a) *operatiuni taxabile; [...]."*

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca societatea comerciala nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei, intrucat:

- Suma de **..... lei TVA** deductibila se compune din lei TVA aferenta perioadei - 2006, suma de lei TVA aferenta anului 2007 si suma de lei TVA aferenta perioadei - 2008.

Referitor la TVA deductibila in suma de **..... lei** aferenta **anului 2006**, societatea nu poate justifica achizitionarea materialelor de constructii in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, intrucat **in aceasta perioada nu detinea in patrimoniu nicio cladire sau teren pe care s-ar fi putut realiza o investitie si nu detinea nicio autorizatie de constructie.**

De asemenea, depozitarea materialelor de constructii de catre societatea comerciala nu era posibila intrucat nu detinea in proprietate un spatiu adecvat, singurul spatiu utilizabil era cel inchiriat pentru sediul social declarat din, b-dul, nr., ap.

In plus, societatea contestatoare nu avea cunostinta in anul 2006 ce fel de materiale de constructii si ce cantitati erau necesare pentru renovarea unui imobil achizitionat in la sfarsitul anului 2007.

Din facturile de achizitie, rezulta ca materialele de constructii sunt: parchet, gresie, lavoar, grinda, scandura, plinta, baterie lavoar, caramida, pervaz, polistiren, vas wc, chit, adeziv, aracet, otel beton, teava, mortar, fereastră, usa, ciment, vopsea, spuma, vata, tigla, jgheab etc.

Astfel, o parte din aceste materiale (ciment, vopsea, aracet, chit, mortar etc.) au un anumit termen de valabilitate, deci stocarea lor pana la achizitionarea imobilului din nu se justifica.

In concluzie, achizitionarea materialelor de constructii in **anul 2006** nu poate fi justificata de catre societatea comerciala si sustinerea ca acestea au fost folosite la renovarea imobilului din achizitionat in 2007 nu poate fi dovedita.

- **In anul 2007**, respectiv in data de **2007**, societatea a achizitionat un **imobil** in orasul, str., nr., compus din teren in suprafata de mp, impreuna cu constructia ridicata pe acest teren in suprafata de mp in regim S+P, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./.....2007.

In vederea amenajarii acestui imobil, societatea a incheiat contractul de prestari servicii nr./..... 2007 cu prestatorul S.C. "N" S.R.L., prin care acesta se obliga sa execute lucrarile de constructii cu materialele lui, conform art.II pct.2.1 din contract: "*Precizam ca materialul si accesoriile sunt puse la dispozitie de catre EXECUTANT*".

Valoarea lucrarii executate in suma de lei, din care lei materiale si lei manopera, este inregistrata in **Devizul nr./.....2008** intocmit de executant.

In data de2008, societatea contestatoare inchiriaza imobilul din societatii "N" S.R.L. in vederea utilizarii spatiului drept restaurant, iar pentru schimbarea destinatiei imobilului in BAR ca si pentru alte amenajari a fost obtinuta autorizatia de constructie nr./.....2008.

Avand in vedere cele prezentate mai sus legate de **imobilul din** cumparat de catre S.C. "....." S.R.L., **rezulta ca materialele de constructii** achizitionate de societatea contestatoare de la furnizorul S.C. "O" S.R.L., in valoare totala de lei fara TVA (suma inregistrata in contul 231 "*Imobilizari corporale in curs de executie*") **nu au fost utilizate pentru repararea si modernizarea imobilului din, intrucat amenajarea imobilului s-a facut de catre firma prestatoare S.C. "N" S.R.L., cu materialele acesteia**, asa cum prevede contractul incheiat intre parti.

Sustinerea din contestatie ca prevederile din contractul nr./2007 "se refera la alte lucrari efectuate de catre prestator si nu la amenajarea integrala a imobilului in cauza", nu este motivata in sensul detalierei acestor doua categorii de lucrari, este in contradictie cu prevederile acestui contract in care se mentioneaza "*Prestatorul se obliga sa amenajeze spatiul din, str., nr.*", intelegandu-se astfel din contract ca prestarea se refera la amenajarea integrala a imobilului si nu la o amenajare partiala, asa cum se intelege din contestatie.

In plus, asa cum se mentioneaza si in Raportul de inspectie fiscala, **societatea nu detine niciun fel de situatii de lucrari, devize sau alte documente din care sa rezulte ca materialele achizitionate au fost utilizate la amenajarea spatiului din** **Simpla prezentare a facturilor de achizitie a materialelor de constructii, fara alte documente justificative**, nu atesta ca acestea au si fost consumate efectiv la punctul de lucru din

De asemenea, chiar daca organele fiscale nu au pregatire tehnica de specialitate, consideram ca pentru suprafata imobilului de mp **nu era posibil sa se consume cantitatile foarte mari de materiale de constructie achizitionate**, asa cum sunt cuprinse in centralizatorul materialelor de constructii inregistrate in contul 231 (anexa 3.3 la Raport), din care: parchet = mp; teava = ml; otel beton = kg; scandura grinda dulapi = mc; faianta = mp; gresie = mp; etc.

- **Sustinerea din contestatie** referitor la faptul ca TVA deductibila in suma de lei aferenta materialelor de constructii achizitionate a fost dedusa pe baza facturilor legal intocmite, care contin toate informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, nu poate fi avuta in vedere, intrucat aceasta este doar una din conditiile de deductibilitate a TVA prevazuta la art.145 alin.(8) din Codul fiscal, inasa inainte de a fi indeplinita aceasta conditie, **este obligatoriu de indeplinit conditia principala a deducterii TVA** inregistrata la **art.145 alin.(2) lit.a) din lege**, respectiv ca bunurile achizitionate sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanelor impozabile. Ori, in cazul de fata, asa cum am prezentat mai sus, societatea nu a demonstrat mai intai ca materialele de constructie achizitionate au fost utilizate pentru repararea si modernizarea imobilului proprietate situat in, deci pentru utilizarea in folosul operatiunilor taxabile ale societatii comerciale.

- **Sustinerea** referitoare la faptul ca atat veniturile din chirii realizate de societatea comerciala cat si cheltuielile cu amortizarea spatiului din au fost recunoscute de organele de inspectie fiscala, nu au relevanta in cauza analizata, intrucat aceste date nu au legatura cu achizitia materialelor de constructii, ci cu achizitia imobilului dat in folosinta prin inchiriere.

Organele de inspectie fiscala nu au contestat achizitia imobilului pentru care societatea inregistreaza lunar cheltuieli cu amortizarea calculata la valoarea de cumparare, iar inchirierea imobilului conduce implicit la realizarea de venituri din chirii.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca materialele de constructii achizitionate de societatea comerciala, din care cea mai mare parte (61%) au fost achizitionate cu aproximativ un an inainte de cumpararea imobilului din, **nu au fost utilizate la amenajarea acestui imobil**, asa cum se sustine in contestatie, deci nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare, **drept pentru care aceasta nu are drept de deductere a TVA** in suma de lei, aferenta facturilor de achizitie, conform prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal (forma valabila pe anul 2006) si conform art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal (forma valabila pentru anii 2007 si 2008).

Astfel, **se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.**

b) Referitor la TVA colectata in suma de lei:

* **Prin Raportul de inspectie fiscala** se mentioneaza ca societatea comerciala a facturat catre diversi clienti pachete de servicii turistice in Uniunea Europeana, iar conform prevederilor art.152¹ alin.(4), alin.(7) si alin.(9) din Codul fiscal, aceasta avea obligatia sa aplice regimul special de taxa, sa mentioneze pe facturile intocmite "TVA inclusa" si sa calculeze TVA colectata asupra marjei de profit, ca diferenta intre serviciile primite si cele refacturate.

Deși societatea contestatoare a inregistrat pe facturile emise mentiunea "TVA inclusa", totusi nu a calculat si nu a evidenciat TVA colectata asupra marjei de profit, in timpul controlului stabilindu-se o diferenta suplimentara colectata in suma de lei pentru perioada 2007 - 2008, conform anexelor nr. 2.5 si 3.5 la Raport.

* **Prin contestatia formulata** se sustine ca pachetele turistice sunt compuse din bilete de avion pentru care nu se exercita dreptul de deductere a TVA si servicii de cazare la hoteluri din U.E., pentru care TVA aferenta se plateste de catre hotelul din tara respectiva, iar conform adreselor de corespondenta dintre A.N.A.T. si Ministerul Finantelor Publice, rezulta ca serviciile de cazare in afara Romaniei nu fac parte din pachetele turistice, deci

operatiunea nu este impozabila in Romania si nu se aplica prevederile art.152¹ alin.(1) din Codul fiscal.

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

"Art.152¹. - [...]"

(2) *In cazul in care o agentie de turism actioneaza in nume propriu in beneficiul direct al calatorului si utilizeaza livrari de bunuri si prestari de servicii efectuate de alte persoane, toate operatiunile realizate de agentia de turism in legatura cu calatoria sunt considerate un serviciu unic prestat de agentie in beneficiul calatorului.*

(3) *Serviciul unic prevazut la alin. (2) are locul prestarii in Romania, daca agentia de turism este stabilita sau are un sediu fix in Romania si serviciul este prestat prin sediul din Romania.*

(4) *Baza de impozitare a serviciului unic prevazut la alin. (2) este constituita din marja de profit, exclusiv taxa, care se determina ca diferenta intre suma totala care va fi platita de calator, fara taxa, si costurile agentiei de turism, inclusiv taxa, aferente livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii in beneficiul direct al calatorului, in cazul in care aceste livrari si prestari sunt realizate de alte persoane impozabile. [...]"*

(7) *Agentia de turism poate opta si pentru aplicarea regimului normal de taxa pentru operatiunile prevazute la alin. (2), cu urmatoarele exceptii, pentru care este obligatorie taxarea in regim special: [...]"*

b) in situatia in care serviciile de calatorie cuprind si componente pentru care locul operatiunii se considera ca fiind in afara Romaniei. [...]"

(9) *Agentiile de turism nu au dreptul sa inscrie taxa in mod distinct in facturi sau in alte documente legale care se transmit calatorului, pentru serviciile unice carora li se aplica regimul special, in acest caz inscriindu-se distinct in documente mentiunea "TVA inclusa". [...]"*

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca societatea datoreaza bugetului de stat diferenta constatata suplimentar la control reprezentand TVA de plata in suma de **..... lei** rezultata prin colectarea suplimentara a acestei sume, **intrucat:**

- Avand in vedere faptul ca societatea comerciala presteaza servicii turistice efectuate de alte persoane, actionand in nume propriu in beneficiul direct al clientului, toate operatiunile realizate de agentia de turism sunt considerate un serviciu unic, pentru care locul prestarii este in Romania, conform art.152¹ alin.(2) si (3) din Codul fiscal.

Astfel, **societatea are obligatia colectarii TVA pentru marja de profit** realizata ca diferenta intre suma totala ce va fi platita de calator, fara taxa si costurile societatii reprezentand serviciile turistice achizitionate de la alte persoane, inclusiv taxa, sa nu inscrie taxa in mod distinct in facturile emise, ci sa inscrie mentiunea "*TVA inclusa*", conform alin.(4) si (9) din articolul susmentionat.

Desi pentru pachetele de servicii turistice externe, respectiv serviciile pentru care locul operatiunii se considera ca fiind in afara Romaniei, societatea a in scris in facturile emise "*TVA inclusa*", totusi **nu a calculat si colectat TVA aferenta marjei de profit realizata**, astfel incat in mod corect la control s-a colectat suplimentar aceasta taxa in suma totala de **..... lei** aferenta marjei de profit realizata in suma de **..... lei** (..... lei x 19 : 119), asa cum rezulta din anexele nr.2.5 si 3.5 la Raport, in baza prevederilor legale susmentionate.

- Sustinerea din contestatie referitor la faptul ca pachetele turistice sunt compuse din bilete de avion si servicii de cazare la hoteluri din U.E., care nu contin TVA, nu poate fi luata in considerare, intrucat facturile emise de societatea contestatoare au in scris ca si obiect al prestatiei **contravaloare pachete turistice**, care includ transport, cazare si alte servicii, conform prevederilor O.G. nr.107/1999 privind activitatea de comercializare a pachetelor de servicii turistice, iar aceasta prestatie se incadreaza in categoria serviciului

unic prestat de agentie in beneficiul calatorului, **pentru care aplica obligatoriu taxarea in regim special, deci colecteaza TVA la marja de profit**, conform prevederilor legale susmentionate, serviciile fiind prestate in afara Romaniei (art.152¹ alin.(2), alin.(3), alin.(4) si alin.(7) lit.b) din Codul fiscal).

De altfel, mentiunea din facturile emise, respectiv "TVA inclusa", este suficienta pentru a demonstra ca societatea contestatoare are obligatia aplicarii regimului special pentru agentiile de turism, respectiv a colectarii TVA la marja de profit realizata.

- Referitor la adresele anexate contestatiei privind corespondenta dintre Patronatul Asociatiei Nationale a Agentiilor de turism din Romania si Ministerul Economiei si Finantelor, precizam ca **aceste adrese se refera la serviciile de cazare in afara Romaniei, care nu fac parte din pachetele turistice si care nu fac obiectul prevederilor art.152¹ alin.(1) din Codul fiscal (regimul special de taxare a TVA)**

Insa, asa cum am aratat mai sus, societatea contestatoare a facturat pachete turistice externe (transport si cazare) pentru care se aplica prevederile **art.152¹ alin.(1) din Codul fiscal**, si nu a facturat doar servicii de cazare externa care nu fac parte din aceste pachete turistice.

Fata de cele prezentate mai sus, **se va respinge ca neintemeiata contestatia** pentru acest capat de cerere.

3. Referitor la impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice:

* Verificarea impozitului pe dividende a cuprins anii 2005, 2006 si 2007.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca profitul net al **anului 2005** in suma de **..... lei** a fost repartizat de societatea comerciala la dividende, pentru care aceasta a calculat, declarat si virat un impozit pe dividende in suma de **... lei**, in procent de **10%** din suma repartizata, fata de procentul corect de **16%** prevazut de **art.67 alin.(1) din Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, la control s-a calculat o diferenta de impozit pe dividende in suma de **..... lei** (..... lei x 16% - lei x 10%), iar pentru neachitarea acesteia in termenul legal s-au calculat majorari de intarziere in suma de **..... lei**.

* S.C. "....." S.R.L. sustine ca, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, veniturile din dividende aferente anului 2005 se impuneau cu o cota de 10% din suma acestora, cota de 16% reglementandu-se incepand cu anul 2007.

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele (forma aplicabila la 01.01.2006):

"Art. 67. - (1) Veniturile sub forma de dividende, [...], se impun cu o cota de 10% din suma acestora. Obligatia calcularii si retinerii impozitului pe veniturile sub forma de dividende revine persoanelor juridice o data cu plata dividendelor catre actionari sau asociati. Termenul de virare a impozitului este pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se face plata. In cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost platite actionarilor sau asociatilor pana la sfarsitul anului in care s-a aprobat bilantul contabil, termenul de plata a impozitului pe dividende este pana la data de 31 decembrie a anului respectiv."

- **Legea nr. 163/2005** privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art.I. - [...]"

39. Articolul III va avea urmatorul cuprins: [...]"

(4) Inceput cu data de 1 ianuarie 2006, pentru calculul impozitului pe veniturile realizate de persoane fizice din investitii si din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, definite potrivit dispozitiilor cap. V si VIII¹ din titlul III, cota de impozit este de 16%, cu exceptia castigurilor realizate din transferul titlurilor de valoare [...]."

- **Normele metodologice** de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**:

"144. Impozitul pe veniturile sub forma de dividende, [...], distribuite incepand cu anul fiscal 2006, se calculeaza si se retine prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei acestora."

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca diferenta suplimentara constatata la control reprezentand impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in anul 2006 in suma de lei a fost corect stabilita, intrucat pentru dividendele aferente anului fiscal 2005, platite incepand cu anul fiscal 2006, impozitul pe dividende datorat de actionari persoane fizice a fost in cota de 16%, asa cum prevede **art.I pct.39 alin.(4) din Legea nr. 163/2005** privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Nu are relevanta carui an financiar ii apartin dividendele, ci data la care acestea au fost platite actionarilor, si in cazul de fata dividendele distribuite din profitul net al anului 2005 au fost platite in anul 2006, an in care cota de impunere a fost de 16% si nu de 10%, asa cum eronat sustine societatea contestatoare.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, conform prevederilor pct.(39) alin.(4) din Legea nr. 163/2005 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 138/2004 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.144 din Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Referitor la **majorarile de intarziere** aferente debitelor contestate, precizam ca acestea au fost calculate in stricta concordanta cu prevederile **art.119 alin.(1) din O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedura fiscala, republicata, drept pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia si pentru aceste majorari de intarziere.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. din, Jud. Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE:

1. - Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand diferenta impozit pe profit (..... lei), diferenta TVA de plata (..... lei), diferenta impozit pe veniturile din dividende (..... lei) si majorari de intarziere aferente acestora (..... lei).

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,