

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL BRAILA

DECIZIA Nr.274

din data de 2008

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. X S.A. Braila, inregistrata la D.G.F.P. Judetul Braila sub nr. _/2008

Ministerul Economiei si Finantelor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice Judetul Braila a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr._/2008, inregistrata sub nr._/2008, asupra contestatiei formulata de S.C. X S.A. Braila impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008.

S.C. X S.A. Braila are sediul in Braila, str._ nr._, este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Braila sub nr.J09/_/2002, are CUI nr.RO _, si este reprezentata legal de _ - administrator si reprezentant legal, care a semnat si stampilat contestatia, in original.

Pretentia contestatoarei priveste suma totala de _ **lei** din care:

- _ **lei**, cu titlu de **T.V.A.** stabilit suplimentar;
- _ **lei**, cu titlu de **majorari de intarziere** aferente **T.V.A.**,

inscrisa in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008 emisa, in baza Raportului de inspectie fiscala nr._/2008, de catre Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Cum Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008, emisa de catre Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Activitatea de Inspectie Fiscala a fost comunicata S.C. X S.A. Braila cu adresa nr._/2008, in data de **2008**, data la care reprezentantul societatii comerciale confirma primirea deciziei, inscriind pe aceasta "Am primit un exemplar, 2008", sub semnatura cu aplicarea stampilei societatii comerciale, iar contestatia a fost depusa la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila, in data de **2008**, inregistrata la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila sub nr._/2008, rezulta ca, aceasta contestatie a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 2007, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dosarul cauzei a fost completat de societatea comerciala cu adresa nr._/2008, inregistrata sub nr._/2008, prin care a aratat ca de fapt si de drept contesta

incadrarea juridica gresita facuta de organul de inspectie fiscala, ca urmare a solicitarii D.G.F.P. Judetul Braila din adresa nr._/2008.

Constatand ca, sunt intrunite conditiile prevazute de art.206, art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 2007, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.F.P. Judetul Braila este investita sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Prin contestatie S.C. X S.A. Braila a aratat ca actioneaza in calitate de intermediar in relatia cu liniile de croaziera si pasageri conform prevederilor art.152¹ alin.(11) si art.137 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si a pct.6 de aplicare a art.152¹ din normele metodologice de aplicare a legii.

Astfel, societatea comerciala arata ca pentru activitatea de intermediere primeste un comision de la liniile de croaziera, exemplificand relatia comerciala cu acestea printr-o serie de facturi, respectiv factura nr._/2008, factura nr._/2008, factura nr._/2008 si factura nr._/2008, din care ar rezulta, pe de o parte, ca diferenta dintre factura interna si factura externa nu acopera nici macar comisionul oferit de linia de croaziera, si pe de alta parte, ca diferenta dintre cele doua facturi acopera exact comisionul acordat.

Concluzionand, contestatoarea arata ca in speta, *“nu este vorba de marja de profit ci de un comision acordat firmei ...”*, si ca *“in acest fel se elimina orice dubiu privind activitatea de ... intermediere si incadrarea neconditionata a acestei activitati la art.152¹ alin.(11)”*.

Totodata, S.C. X S.A. Braila mai arata si, ca, in mod gresit organele de inspectie fiscala nu au acceptat la restituire T.V.A. in suma de _ lei, aferent facturilor fiscale nr._/2007, nr._/2008 si nr._/2008, avand in vedere ca *“toate ... achizitiile din facturile respective erau pentru amenajarea punctului de lucru din Bucuresti”*.

De asemenea, contestatoarea arata ca serviciile oferite de liniile de croaziera sunt servicii de transport international naval de persoane pentru care atat locul de imbarcare cat si locul de debarcare se afla in afara teritoriului Romaniei, serviciu scutit de T.V.A., si ca serviciul de cazare si masa aferente transportului sunt incluse in factura externa la *“total servicii”*, considerand astfel ca acestea ar fi servicii auxiliare activitatii de transport naval de persoane, scutite de T.V.A.

Astfel, societatea comerciala mentioneaza ca se mai poate incadra in prevederile art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal avand in vedere faptul ca in calitate de intermediara presteaza servicii conform prevederilor art.143 lit.c), g) si h) si art.144 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In finalul contestatiei S.C. X S.A. Braila precizeaza ca nu este de acord cu plata sumei de _ lei ce reprezinta T.V.A. stabilita de organul fiscal ce *“provine din comisioanele acordate de liniile de croaziera externe”*.

Prin adresa nr._/2008, inregistrata la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila sub nr._/2008, S.C. X S.A. Braila, isi completeaza contestatia, aratand ca nu este de acord cu opinia organului de inspectie fiscala precum ca, pe de

o parte, activitatea economica prestata ar fi serviciu unic si nu de intermediere, iar pe de alta parte, ca diferenta dintre factura interna si factura externa ar fi marja de profit si nu comision.

Astfel, contestatoarea precizeaza ca, nu este de acord cu emiterea de catre organul de inspectie fiscala a Deciziei de impunere nr._/2008 prin care s-a stabilit in sarcina sa o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de _ lei si accesorii in suma de _ lei, deoarece *“aceasta suma provine ... din diferenta dintre factura interna si cea externa care este comisionul evidentiat dealtfel separat si in factura de comision al liniei de croaziera”*.

De asemenea, S.C. X S.A. Braila solicita restituirea sumei totale de _ lei, din care: _ lei prevazuta in decontul de T.V.A. al lunii _ 2008 si _ lei T.V.A. stabilita de organul de control pentru perioada 2007 - 2008.

Totodata, S.C. X S.A. Braila isi mai completeaza contestatia cu adresa nr._/2008, prin care anexeaza un set de facturi interne si externe care ar dovedi ca diferenta dintre cele doua facturi este comisionul dat de liniile de croaziera pentru serviciul de intermediere intre turisti si liniile de croaziera.

II. 1. Prin Decizia de impunere nr._/2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala nr._/2008, s-a stabilit o taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de _ lei, o taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de _ lei, o taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de _ lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de _ lei.

Motivele de fapt indicate de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a Municipiului Braila care au condus la stabilirea diferentelor privind taxa pe valoarea adaugata, au fost:

a) - societatea comerciala nu a colectat T.V.A. aferenta serviciilor unice efectuate in perioada 2007 - 2008, in valoare de totala de _ lei;

b) - nu a colectat o T.V.A. in suma de _ lei, aferenta achizitiilor de bunuri (lucrari de constructii montaj) care sunt supuse masurilor de simplificare (taxare inversa);

c) - a dedus in mod eronat T.V.A in suma de _ lei, in perioada 2008, din documente reprezentand achizitii care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile sau de operatiuni scutite cu drept de deducere.

Totodata prin decizie s-a mai aratat ca pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la data de 2008 in suma de _ lei, din care T.V.A de plata in suma de _ lei, s-au calculat majorari de intarziere in suma de _ lei, majorari calculate pentru perioada 2008.

Temeiul de drept indicat de organul de inspectie fiscala a fost art. 145 alin.(1) si alin.(2), art.147¹ alin.(1) si alin.(2), art.152 alin.(1) si alin.(7), art.152¹

alin.(1), alin.(2) si alin.(4) din Legea nr.571/2003, pct.63 alin.(4) si alin.(5) din H.G. nr.44/2004, precum si art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003.

2. Prin Raportul de inspectie fiscala nr._/2008 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala Braila, ce a stat la baza emiterii deciziei atacate, organul de inspectie fiscala a aratat ca s-a efectuat inspectie fiscala partiala la S.C. X S.A. Braila in vederea solutionarii solicitarii de rambursare a T.V.A din decontul aferent lunii _ 2008, perioada supusa verificarii fiind 2005 - 2008.

Astfel, organul de inspectie fiscala a aratat ca societatea comerciala este inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata de la data de 2008, dar ca aceasta a depasit plafonul de scutire de _ euro, respectiv _ lei, la data de 2007, conform balantei de verificare intocmita pentru aceasta luna, fara sa solicite, conform prevederilor legale, inregistrarea in scopuri de T.V.A.

Privind taxa pe valoarea adaugata colectata, s-a aratat ca S.C. X S.A. Braila, al carei obiect principal de activitate este activitatea de tur - operator, este agentie de turism, aceasta detinand, pentru perioada verificata, licenta de turism nr._/2005.

Totodata, organul de inspectie fiscala a aratat ca societatea comerciala, in calitate de agentie de turism, achizitioneaza in nume propriu livrari de bunuri si prestari de servicii efectuate de alte persoane, in beneficiul direct al calatorilor, toate operatiunile realizate de societate fiind un serviciu unic prestat in beneficiul calatorilor, potrivit prevederilor art.152¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, prin raportul de inspectie fiscala s-a aratat ca, in perioada verificata, S.C. X S.A. Braila a cumparat servicii de turism de la terti, firme din Comunitatea Europeana, pe care le-a revandut ca pachete de servicii turistice, catre persoane fizice si juridice, fara a achimba natura acestora.

De asemenea, s-a mai aratat ca serviciile facturate de furnizorii serviciilor catre S.C. X S.A. Braila includeau servicii de croaziera pe Marea Mediterana si Marea Egee, precum si taxe portuare, de rezervare, asigurari medicale, taxa suplimentara de combustibil, si ca, in suma totala facturata si platita de clientii societatii este inclusa valoarea serviciilor facturate de catre furnizorii respectivi precum si o marja de profit, operatiunea fiind inregistrata in contabilitate si in contul 704 "Venituri din prestari servicii" ce ar reprezenta, in fapt, diferenta intre pretul facturat clientilor si pretul facturat de furnizori.

Totodata, organul de inspectie fiscala mentioneaza ca potrivit prevederilor art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, serviciul unic prestat de S.C. X S.A. Braila are locul prestarii in Romania, astfel incat societatea comerciala datoreaza T.V.A in Romania, baza de impozitare fiind constituita din marja de profit, exclusiv taxa.

Fata de cele constatate, organul de inspectie fiscala a procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata pentru sevciciile unice efectuate de

societate in perioada 2007 - 2008, prin aplicarea procedurii sutei marite asupra bazei de impozitare aferenta serviciului unic furnizat de agentia de turism, stabilind in sarcina S.C. X S.A. Braila, pentru perioada 2007 - 2008, perioada in care societatea comerciala nu era inregistrata ca platitoare de T.V.A., o taxa colectata in suma de _ lei, si pentru perioada 2008 o taxa colectata in suma de _ lei.

De asemenea, prin Raportul de inspectie fiscala nr._/2008 s-a mai aratat ca in lunile _ 2007 agentul economic a achizitionat, cu factura fiscala nr._/2007 in valoare de _ lei cu T.V.A. in suma de _ lei si factura fiscala nr._/2007 in valoare de _ lei cu T.V.A. in suma de _ lei, bunuri si servicii (lucrari constructii montaj - tamplarie P.V.C. si montaj) supuse masurilor de simplificare - taxare inversa. Astfel, organul de inspectie fiscala a stabilit pentru achizitionarea acestor bunuri, o T.V.A. colectata suplimentar in suma de _ lei.

Concluzionand, organul de inspectie fiscala a aratat ca urmare constatarilor efectuate, s-a stabilit in sarcina S.C. X S.A. Braila o taxa colectata suplimentar in suma de _ lei.

Privind taxa pe valoarea adaugata deductibila, organul de inspectie fiscala a aratat ca pentru perioada 2007 - 2008, perioada in care societatea comerciala nu era inregistrata ca platitoare de T.V.A., din suma de _ lei reprezentand T.V.A. deductibila aferenta documentelor primare, s-a admis la deducere o T.V.A. in suma de _ lei.

Pentru perioada 2008, s-a aratat ca nu s-a admis la deducere o T.V.A. in valoare de _ lei aferenta achizitiilor de bunuri care nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii si nu erau destinate utilizarii in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Astfel, organul de inspectie fiscala a aratat ca fata de suma solicitata la rambursare, respectiv T.V.A. in suma de _ lei, a stabilit in sarcina S.C. X S.A. Braila o T.V.A. de plata in suma de _ lei, pentru care a calculat majorari de intarziere in suma de _ lei.

III. Din analiza actelor si documentelor existente la dosarul cauzei, in raport cu prevederile legale aplicabile spetei si avand in vedere motivatiile invocate de contestatoare, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca S.C. X S.A. Braila datoreaza bugetului general consolidat al statului suma totala de _ lei, din care: _ lei cu titlu de T.V.A. stabilit suplimentar si _ lei cu titlu de majorari de intarziere aferente T.V.A., in conditiile in care, pe de o parte societatea comerciala nu si-a motivat contestatia pentru toate sumele contestate, iar pe de alta parte, aceasta nu a respectat prevederile legale aplicabile in speta.

Astfel, privind suma totala de _ lei, din care: _ lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar si _ lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere:

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr._/2008 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008, organul de inspectie fiscala a stabilit, privind taxa pe valoarea adaugata colectata, ca S.C. X S.A. Braila a achizitionat bunuri si servicii (lucrari constructii montaj - tamplarie PVC si montaj) supuse masurilor de simplificare - taxare inversa, motiv pentru care, in conformitate cu prevederile art.160 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a evidenciat, concomitent cu T.V.A. deductibila si T.V.A. colectata, cu suma de _ lei in luna _ 2007 si cu suma de _ lei in luna _ 2007.

Privind taxa pe valoarea adaugata deductibila organul de inspectie fiscala a aratat ca pentru perioada 2008 nu s-a admis la deducere o taxa in suma de _ lei (_ lei - _ lei) aferenta achizitiilor de bunuri care nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii si nu sunt destinate utilizarii pentru operatiuni taxabile.

Impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008 S.C. X S.A. Braila a formulat contestatie prin care a aratat ca nu este de acord cu T.V.A. stabilita suplimentar in suma de _ lei si cu majorarile de intarziere aferente in suma de _ lei, prezentand o serie de motive de fapt si de drept.

Avand in vedere faptul ca motivele prezentate de societatea comerciala in contestatia formulata nu priveau toate sumele ce au fost stabilite de organul de inspectie fiscala, D.G.F.P. Judetul Braila - Biroul de Solutionare a Contestatiilor, cu adresa nr._/2008, a solicitat S.C. X S.A. Braila toate motivele de fapt si de drept ce au stat la baza sumei pe care a inteles sa o conteste privind taxa pe valoarea adaugata, tinand cont de toate constatările organelor de inspectie fiscala.

Urmare acestei adrese, societatea comerciala a transmis adresa nr._/2008, inregistrata sub nr._/2008, prin care a aratat ca de fapt si de drept contesta incadrarea juridica gresita facuta de organul de inspectie fiscala facturilor de comision emise de liniile de croaziera, fara a preciza in mod clar ca renunta sa conteste celelalte constatari ale organului de inspectie fiscala

In drept, privind posibilitatea de contestare, forma si continutul contestatiei si solutionarea contestatiei, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1) si (2), art.206 alin.(1) lit.c) si d) si art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 2007, cu modificarile si completarile ulterioare, precum:

“ARTICOLUL 205

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.

(2) Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

...

ARTICOLUL 206

Forma si continutul contestatiei

(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

...

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;

...

ARTICOLUL 213

Solutionarea contestatiei

(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii .”

De asemenea, in speta, sunt aplicabile si prevederile pct.2.4, 2.5 si 12.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/27.09.2005, astfel:

“2.4. Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.5. In exercitarea rolului activ, organul de solutionare va solicita contestatorului, pe baza de scrisoare recomandata cu confirmare de primire, prezentarea, in termen de cinci zile de la data comunicarii acesteia, a motivelor de fapt si de drept, sub sanctiunea respingerii contestatiei ca nemotivata

...

12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

...

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii ”.

Fata de cadrul legal mentionat, de actele si documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Judetul Braila retine ca S.C. X S.A. Braila nu si-a motivat contestatia pentru constatarile organului de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar aferenta lucrarilor de montaj a tamplariei P.V.C. in suma de _ lei, precum si pentru taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, in suma de _ lei, aferenta achizitiilor de bunuri care nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii, si astfel, constata ca, nu se poate substitui societatii comerciale contestatoare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat aceste sume stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008.

Pe cale de consecinta, atat timp cat S.C. X S.A. Braila nu a prezentat argumentatia de fapt si de drept in sustinerea contestatiei, pentru constatările organului de inspectie fiscala privind suma totala de _ lei, din care: _ lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar si _ lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, contestatia societatii comerciale pentru aceste sume va fi respinsa ca nemotivata.

Privind suma totala de _ lei, din care: _ lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar si _ lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere:

In fapt, S.C. X S.A. Braila are ca obiect principal de activitate “Activitati ale tur - operatorilor” si detine licenta de turism nr._/2008, potrivit careia societatea comerciala are conditii materiale si capacitate profesionala de a desfasura activitati turistice specifice agentiiilor de turism de tip “TOUROPERATOARE”.

Astfel, societatea comerciala a cumparat servicii de turism de la firme din Comunitatea Europeana, serviciile facturate de furnizorii respectivi catre agentul economic incluzand servicii de croaziera pe Marea Mediterana si Marea Egee precum si diverse alte taxe, respectiv: servicii portuare, servicii de rezervare, servicii de asigurari medicale, taxe suplimentare de combustibil etc.

S.C. X S.A. Braila a revandut serviciile turistice achizitionate ca pachete de servicii turistice fara a schimba natura acestora catre diverse persoane fizice si juridice, astfel incat, in suma totala facturata clientilor este inclusa valoarea serviciilor facturate de catre furnizorii respectivi precum si o marja de profit.

In data de 2008, Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul de Inspectie Fiscala a intocmit la S.C. X S.A. Braila, Raportul de inspectie fiscala nr._/2008, prin care, organul de inspectie fiscala a procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata pentru serviciile unice efectuate de societate in perioada 2007 - 2008, prin aplicarea procedurii sutei marite asupra bazei de impozitare aferenta serviciului unic furnizat de agentia de turism, stabilind in sarcina societatii comerciale, pentru perioada 2007 - 2008, perioada in care aceasta desi indeplinea conditiile de platitoare de taxa pe valoarea adaugata, in mod eronat, nu s-a inregistrat la organul fiscal teritorial ca platitoare de T.V.A., o taxa colectata in suma de _ lei, si pentru perioada 2008 o taxa colectata in suma de _ lei.

Totodata, privind taxa pe valoarea adaugata deductibila, organul de inspectie fiscala a aratat ca, pentru perioada 2008, nu s-a admis la deducere o T.V.A in valoare de _ lei (_ lei - _ lei) aferenta achizitiilor de bunuri care nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii si nu erau destinate utilizarii in operatiuni taxabile.

In data de 2008, S.C. X S.A. Braila formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008 emisa, in baza Raportului de inspectie fiscala nr._/2008, de catre Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Activitatea de Inspectie Fiscala, prin care arata ca activitatea desfasurata de societatea comerciala este o activitate de intermediere si nu un serviciu unic, asa cum in mod eronat a

reținut organul de inspecție fiscală și ca achizițiile efectuate cu factura fiscală nr. /2008 și factura fiscală nr. /2008 s-au realizat pentru amenajarea punctului de lucru din București.

In drept, privind activitatea de turism efectuată de societatea comercială, sunt aplicabile prevederile art.152¹ alin.(1), alin.(2) alin.(3), alin.(4) și alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“ART. 152¹

(1) *În sensul aplicării prezentului articol, prin agenție de turism se înțelege orice persoană care în nume propriu sau în calitate de agent, intermediază, oferă informații sau se angajează să furnizeze persoanelor care călătoresc individual sau în grup, servicii de călătorie, care includ cazarea la hotel, case de oaspeți, cămine, locuințe de vacanță și alte spații folosite pentru cazare, transportul aerian, terestru sau maritim, excursii organizate și alte servicii turistice. Agențiile de turism includ și touroperatorii.*

(2) *În cazul în care o agenție de turism acționează în nume propriu în beneficiul direct al călătorului și utilizează livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate de alte persoane, toate operațiunile realizate de agenția de turism în legătură cu călătoria sunt considerate un serviciu unic prestat de agenție în beneficiul călătorului.*

(3) *Serviciul unic prevăzut la alin. (2) are locul prestării în România, dacă agenția de turism este stabilită sau are un sediu fix în România și serviciul este prestat prin sediul din România.*

(4) *Baza de impozitare a serviciului unic prevăzut la alin. (2) este constituită din marja de profit, exclusiv taxa, care se determină ca diferență între suma totală care va fi plătită de călător, fără taxă, și costurile agenției de turism, inclusiv taxa, aferente livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii în beneficiul direct al călătorului, în cazul în care aceste livrări și prestări sunt realizate de alte persoane impozabile.*

...

(9) *Agențiile de turism nu au dreptul să înscrie taxa în mod distinct în facturi sau în alte documente legale care se transmit călătorului, pentru serviciile unice cărora li se aplică regimul special, în acest caz înscriindu-se distinct în documente mențiunea «TVA inclusă».”*

Totodată, în speta sunt aplicabile și prevederile pct.63 alin.(3) din H.G. nr. 44/22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum:

“63. ...

(3) *În sensul art. 152¹ alin. (4) din Codul fiscal, următorii termeni se definesc astfel:*

a) *suma totală ce va fi plătită de călător reprezintă tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care va fi obținută*

de agenția de turism din partea călătorului sau de la un terț pentru serviciul unic, inclusiv subvențiile direct legate de acest serviciu, impozitele, taxele, cheltuielile accesorii cum ar fi comisioanele și cheltuielile de asigurare, dar fără a cuprinde sumele prevăzute la art. 137 alin. (3) din Codul fiscal;

b) costurile agenției de turism pentru livrările de bunuri și prestările de servicii în beneficiul direct al călătorului reprezintă prețul, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, facturat de furnizorii operațiunilor specifice, precum servicii de transport, hoteliere, catering și alte cheltuieli precum asigurarea mijloacelor de transport utilizate, taxe pentru viză, diurnă și cazarea pentru șofer, taxele de drum, taxele de parcare, combustibilul, cu excepția cheltuielilor generale ale agenției de turism care sunt incluse în costul serviciului unic .”

Privind noțiunea de pachet turistic, prin art.2 din O.G. nr.107/30.07.1999 privind activitatea de comercializare a pachetelor de servicii turistice, republicata, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

“ART. 2

În sensul prezentei ordonanțe, prin următorii termeni se înțelege:

1. pachet de servicii turistice - combinația prestabilită a cel puțin două dintre următoarele trei grupe de servicii, cu condiția ca durata neîntreruptă a acestora să depășească 24 de ore sau să cuprindă o înnoptare, și anume:

a) transport;

b) cazare;

c) alte servicii, fără legătură cu transportul sau cazarea sau care nu sunt accesorii ale acestora și care reprezintă o parte semnificativă a pachetului de servicii turistice, cum ar fi: alimentație, tratament balnear, agrement și altele asemenea; ”

Fata de cadrul legal menționat, de actele și documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Județul Braila reține ca în cazul touroperatorilor care acționează în nume propriu furnizând călătorilor servicii de călătorie efectuate de alte persoane, operațiunile realizate de tourooperatori în legătură cu călătoria sunt considerate un serviciu unic prestat de aceștia în beneficiul călătorului.

Astfel, D.G.F.P. Județul Braila constată că atât timp cât S.C. X S.A. Braila, în calitate de touroperator, a cumpărat servicii de turism incluzând servicii de croazieră pe Marea Mediterană și Marea Egee de la firme din Comunitatea Europeană, pe care le-a revândut ca pachete de servicii turistice fără a schimba natura acestora către diverse persoane fizice și juridice, operațiunea realizată de societatea comercială în legătură cu călătoria se consideră un serviciu unic, pentru care baza de impozitare, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este constituită din marja de profit, exclusiv taxa.

Pentru cele ce preced, D.G.F.P. Județul Braila constată că, în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală a calculat în sarcina S.C. X S.A. Braila diferența T.V.A în suma de _ lei, asupra marjei de profit stabilită ca diferență între suma totală

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.

Pe cale de consecinta, contestatia formulata de S.C. X S.A. Braila privind suma de _ lei reprezentand diferenta T.V.A. se priveste ca neintemeiata, urmand a fi respinsa ca atare.

Nu are relevanta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contestatoarei potrivit careia firma actioneaza in calitate de intermediar, conform prevederilor art.152¹ alin.(11) pentru care sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(3) lit.e), motivat de faptul ca, potrivit pct.63 alin.(6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, agentii de turism, respectiv touroperatorii, actioneaza in calitate de intermediar, pentru prestarile de servicii efectuate in beneficiul direct al clientului ce sunt realizate in afara Comunitatii, sau in situatia in care actioneaza in numele si in contul altei persoane. In cazul S.C. X S.A. Braila niciuna din cele doua conditii nu sunt indeplinite, avand in vedere faptul ca, pe de o parte, croazierele oferite in pachetele turistice de societatea comerciala se efectueaza in interiorul Comunitatii, iar pe de alta parte, aceasta nu actioneaza in numele si in contul altei persoane, potrivit Codului Comercial.

Astfel, potrivit prevederilor pct.7 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea art.129 alin.(3) lit. e) din Codul fiscal, este considerata prestare de servicii, intermedierea efectuata de o persoana care actioneaza in numele si in contul altei persoane atunci cand intervine o prestare de servicii, acesta actionand in calitate de mandatar potrivit Codului Comercial, caz in care, mandatarul intermediaza prestarea de servicii intocmind factura de comision catre beneficiar, iar prestatorul efectueaza prestarea de servicii catre beneficiar pentru care emite factura direct pe numele acestuia.

Potrivit Codului Comercial, mandatarul este persoana care, in virtutea unui contract de mandat, a primit imputernicirea si s-a obligat sa faca ceva in numele si pe seama mandatului, respectiv a persoanei care l-a imputernicit sa faca ceva in numele si pe socoteala sa.

Fata de cele mentionate, se poate concluziona ca S.C. X S.A. Braila, in speta, nu a actionat in calitate de mandatar al persoanelor beneficiare ale pachetelor turistice, avand in vedere faptul ca facturile externe sunt emise de prestatorii externi de servicii direct pe numele societatii comerciale, si nicidecum pe numele persoanelor beneficiare ale pachetelor turistice, si, mai mult, facturile fiscale emise de S.C. X S.A. Braila catre persoanele beneficiare, nu cuprind doar comisionul pe care ar fi trebuit sa-l perceapa agentia de turism, in cazul in care ar fi actionat in calitate de intermediar intre prestator si beneficiar, ci cuprind intreaga valoare a acestor pachete turistice.

Astfel, in acest caz, S.C. X S.A. Braila nu a actionat in calitate de intermediar in relatia dintre liniile de croaziera si pasageri, ci toate operatiunile

inregistrate de societatea comerciala touroperatoare in legatura cu calatoria sunt servicii unice, prestat de agentie in beneficiul calatorilor, pentru care baza de impozitare este constituita din marja de profit.

Totodata, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei factura invoice din data de 2008, factura fiscala nr._/2008, factura fiscala nr._/2008 si factura fiscala nr._/2008, depuse in sustinerea cauzei de S.C. X S.A. Braila, motivat de faptul ca datele de emitere a acestor facturi sunt in afara perioadei supuse verificarii de catre organul de inspectie fiscala, respectiv perioada 2005 - 2008.

Privind achizitiile de bunuri efectuate de societatea comerciala in perioada 01.02.2008 - 30.06.2008, in drept sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;... ”

Fata de cadrul legal mentionat, de actele si documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Judetul Braila retine ca S.C. X S.A. Braila a achizitionat pentru punctul de lucru din Bucuresti, in luna _ 2008, cu factura fiscala nr. _/2008 si factura fiscala nr. _/2008, o serie de bunuri, respectiv aragaz si cuptor microunde, mobilier corp suspendat, lavoar, priza, cabina hidromasaj si priza bec, pentru care a inregistrat ca si T.V.A. deductibila suma de _ lei.

Astfel, D.G.F.P. Judetul Braila retine ca bunurile achizitionate de societatea comerciala, nu pot fi utilizate de aceasta pentru obtinerea de operatiuni taxabile, avand in vedere ca operatiunile au fost realizate prin sediul agentiei din Braila, iar bunurile au fost achizitionate si utilizate la punctul de lucru din Bucuresti, asa cum precizeaza insasi contestatoarea.

Pentru cele ce preced, T.V.A. aferenta achizitionarii unor bunuri ce nu au fost utilizate de S.C. X S.A. Braila in folosul operatiunilor sale taxabile, nu poate fi dedusa de aceasta.

Pe cale de consecinta, D.G.F.P. Judetul Braila constata ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere T.V.A. in suma de _ lei, astfel incat, contestatia formulata de S.C. X S.A. Braila se priveste ca neintemeiata, urmand sa fie respinsa ca atare.

Privind cererea formulata de S.C. X S.A. Braila de restituire a sumei de _ lei reprezentand T.V.A. stabilita de organul de inspectie fiscala:

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr._/2008, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008, organul de inspectie fiscala a aratat ca pentru

perioada 2007 - 2008, perioada in care societatea comerciala nu era inregistrata ca platitoare de T.V.A., din suma de _ lei reprezentand T.V.A. deductibila aferenta documentelor primare, s-a admis la deducere o T.V.A. in suma de _ lei.

Fata de cele aratate, D.G.F.P. Judetul Braila constata ca la stabilirea prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008 a T.V.A. stabilita suplimentar de plata, in suma de _ lei, organul de inspectie fiscala a luat in considerare suma de _ lei reprezentand T.V.A. deductibila admisa la deducere pentru perioada in care societatea comerciala desi indeplinea conditiile de platitoare de T.V.A. nu era inregistrata la organul fiscal teritorial. Astfel, organul de inspectie fiscala, la stabilirea T.V.A. suplimentar de plata in suma de _ lei, a procedat la scaderea din T.V.A. colectata suplimentar in suma de _ lei si din T.V.A. neadmisa la deducere in suma de _ lei, a T.V.A. admisa la deducere in suma de _ lei ($_ \text{ lei} + _ \text{ lei} - _ \text{ lei} = _ \text{ lei}$). Suma de _ lei reprezentand T.V.A. stabilita suplimentar de plata, a fost influentata de T.V.A. solicitata la rambursare de catre societatea comerciala in suma de _ lei, rezultand, in final, o T.V.A. ramasa de plata in suma de _ lei ($_ \text{ lei} - _ \text{ lei} = _ \text{ lei}$).

Pe cale de consecinta, solicitarea formulata de S.C. X S.A. Braila, de restituire a sumei de _ lei reprezentand T.V.A. va fi respinsa ca neintemeiata.

Intrucat, determinarea T.V.A. stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala, prin actul administrativ fiscal atacat, in suma totala de _ lei, a fost influentata si de suma de _ lei, reprezentand T.V.A. pentru care s-a acordat drept de deducere, organul de solutionare a procedat la analiza pe fond a fiecarei constatare in parte, dar solutia finala se va pronunta la nivelul sumei contestate.

Pentru cele ce preced, contestatia formulata de S.C. X S.A. Braila privind suma totala de _ lei, reprezentand T.V.A. stabilita suplimentar, se priveste ca **neintemeiata si nemotivata**, urmand a fi **respinsa** ca atare.

Potrivit principiului de drept accesoriul urmeaza principalul, contestatia formulata de societatea comerciala privind suma de _ lei cu titlu de accesorii aferente T.V.A., se priveste ca **nemotivata si neintemeiata**, si va fi **respinsa** ca atare.

Pentru cele ce preced si in temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 si art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE :

Respingerea ca nemotivata si neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.A. Braila cu sediul in Braila str. _ nr._ in contradictoriu cu Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru suma totala de _ lei, din care: _ lei reprezentand diferenta T.V.A si _ lei reprezentand majorari de intarziere aferente diferentei T.V.A., stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr._/2008.

In temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prezenta decizie de solutionare este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la instanta judecatoreasca de contencios administrativ competenta, respectiv la Tribunalul Braila, potrivit art.218 alin.(2) din acelasi act normativ, in termen de 6 luni de la data comunicarii.