

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A MUNICIPIULUI BUCURESTI  
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

**DECIZIA nr. 152 din 22.04.2008** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **SC K SRL**, cu sediul in ....., sector x, Bucuresti,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ....../01.04.2008

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ....../01.04.2008 de catre Activitatea de Inspecție Fiscala cu privire la contestatia SC K SRL nr. ....../27.02.2008.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura directiei teritoriale sub nr. ....../28.02.2008 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/22.01.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyyy/22.01.2008 si comunicata sub semnatura in data de ....2008.

Prin adresa inregistrata sub nr. ....../17.03.2008, SC K SRL a precizat suma contestata in cuantum de **S lei**, reprezentand:

- S1 lei TVA de plata;
- S2 lei majorari de intarziere aferente TVA;
- S3 lei penalitati de intarziere aferente TVA;
- S4 lei impozit pe profit de plata;
- S5 lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- S6 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), 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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC K SRL.

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

**I.** Prin contestatia formulata, SC K SRL sustine ca, in baza contractului de management, incheiat la data de 02.03.1999 cu Institutul ..... din Germania (W), in calitate de reprezentant al Ministerului Finantelor Publice a prestat *servicii de management pur administrative*, prin incheierea unor contracte de credit cu banci partenere (in numele Ministerului Finantelor Publice) si fara a avea capacitate decizionala in aceasta privinta.

In ceea ce priveste aplicarea TVA la serviciile de management prestate in baza acestui contract, SC K SRL invoca trei aspecte pe care le considera esentiale, si anume:

- 1. Beneficiarul serviciilor de management administrativ este W din Germania, in calitate de intermediar si, in concordanta cu criteriile de teritorialitate aplicabile la momentul facturarii, serviciile nu erau supuse TVA in Romania, ci in tara unde W are stabilit sediul activitatii sale, din urmatoarele considerente:

1.a. W a incheiat cu Ministerul Finantelor Publice un contract de agentie si doar aparent este un simplu mandatar al Ministerului Finantelor Publice in cadrul contractului de management, avand in vedere ca din interpretarea clauzelor contractuale (W a redactat termenii de referinta pentru serviciile prestate de manager, ministerul putand ridica doar anumite obiectii, proiectul contractului de management a fost redactat de W, monitorizarea indeplinirii obligatiilor contractuale si aprobarea platii facturilor se realizeaza de catre W) rezulta ca institutul german actioneaza in nume propriu si nu ca simplu agent transparent, in conditiile in care atributiile sale sunt mult mai largi si exced atributiile specifice unui mandatar. Tinand cont de faptul ca plata onorariului K este aprobata de W si conform art. 977 Codul civil si art. 385 si urmatoarele din Codul comercial, rezulta ca insusi W ar putea fi privit ca un adevarat mandant.

1.b. Serviciile de management fiind angajate de W, care actiona in calitate de intermediar, prestatorul avea obligatia de a privi W ca o persoana careia i se presteaza un serviciu si care la randul sau presteaza un serviciu, conform art. 2 alin. (2) din O.U.G. nr. 17/2000, art. 4 alin. (6) din Legea nr. 345/2002, art. 129 alin. (2) si (6) din Legea nr. 571/2003 si pct. 7 alin. (4) din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

- 2. Natura serviciilor prestate in baza contractului de management le situeaza in afara sferei de aplicare, chiar si in situatia in care serviciile ar fi fost prestate si facturate direct catre Ministerul Finantelor Publice:

2.a. Serviciile K au constat in principal in incheierea unor contracte de credit cu banci partenere, ca si serviciu auxiliar, specific si esential unui serviciu de creditare, care sunt scutite de TVA, chiar daca s-ar considera ca ele sunt prestate in Romania.

2.b. Conform art. 9 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 345/2002, art. 141 alin. (2) lit. c) pct. 1 [renumerotat art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1] din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 35 (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1.861/2006, serviciile auxiliare trebuie sa indeplineasca functiile caracteristice specifice si esentiale ale serviciului principal pentru a se califica drept operatiuni scutite de TVA.

2.c. Tinand cont de faptul ca aceste prevederi se bazeaza pe textul Directivei a VI-a privind TVA, de principiul preeminentei dispozitiilor comunitare asupra celor interne, preluat in legea fundamentala a Romaniei si de jurisprudenta Curtii Europene de Justitie (deciziile in cazurile C-2/95, C-235/00 si C-453/05) sfera de aplicare a scutirii de TVA acopera si serviciile auxiliare acordarii unui credit, scutirea aplicandu-se si intermediarilor in aceste servicii.

2.d. Mai mult, insusi Ministerul Finantelor Publice, autoritate centrala de reglementare in domeniul fiscal si care are obligatia contractuala de asistenta si instructare a managerului, a admis fara rezerve metoda de facturare uzitata.

3. Prevederile contractului de management (art. 5.4) au condus si ele la necollectarea TVA pentru serviciile prestate, in caz contrar societatea urmand sa incaseze TVA de la Ministerul Finantelor, suma pe care ulterior ar fi virat-o bugetului de stat administrat tot de Ministerul Finantelor.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, SC K SRL arata ca diferentele stabilite sunt urmare a schimbarii persoanei beneficiare a serviciilor prestate in baza contractului de management, organele de inspectie fiscala procedand la excluderea din suma veniturilor obtinute din export a veniturilor aferente derularii contractului de management incheiat cu W din Germania.

**II.** Organele de inspectie fiscala din cadrul ..... au efectuat inspectia fiscala generala privind verificarea modului de constituire si virare a impozitelor, taxelor si contributiilor datorate de catre SC K SRL.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/22.01.2008 organele fiscale au stabilit suplimentar TVA de plata in suma de S1 lei si accesorii aferente in suma de S1+S2 lei. Prin aceeaasi decizie organele fiscale au

stabilit si impozit pe profit de plata in suma de S7 lei si accesorii aferente in suma de S8 lei, contestate partial de societate.

**III.** Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

In baza Acordului incheiat intre Guvernul Romaniei si Guvernul Republicii Federale Germania privind colaborarea financiara, semnat la 17 decembrie 1998 si ratificat prin O.G. nr. ....../....., aprobata prin Legea nr. ....../....., Guvernul R.F.G. a dat posibilitatea Guvernului Romaniei si/sau altor beneficiari sa primeasca imprumuturi si/sau contributii financiare de la Institutul ..... din Germania (W).

Conditiiile de utilizare a imprumutului sunt guvernate de contractele de imprumut incheiate intre W si beneficiarii imprumutului (art. 2 din Acord), Guvernul Romaniei scutind W de toate impozitele si alte taxe publice in legatura cu incheierea si aplicarea acestor contracte (art. 3 din Acord).

Din documentatia existenta la dosarul cauzei rezulta ca, in baza Acordului, intre W (imprumutator) si Ministerul Finantelor din Romania (beneficiar - imprumutat) s-a incheiat la data de 17.12.1998 un Contract de credit si finantare care prevede ca "taxele si alte cheltuieli (sarcini) publice care urmeaza a fi suportate de Imprumutat si taxele de import nu vor fi finantate din Imprumut sau din Contributia Financiara" (art. 1.4 din contract). In conformitate cu art. 2.1 din contract, Ministerul va utiliza imprumutul pentru a constitui "F....." si va mandata o firma de ..... ("Managerul") afiliata la o organizatie internationala pentru a administra in numele sau "F.....".

Totodata, intre Ministerul Finantelor si W s-a incheiat tot in data de 17.12.1998 si un Contract de agent (reprezentare), la pct. 5 din acest contract stipulandu-se ca "Imprumutatul prin prezentul autorizeaza W sa incheie contractul de management cu auditorul, precum si contractul de consultanta in numele sau. Dupa incheierea acestor contracte cu auditorul/consultantul W va furniza Imprumutatului cate un exemplar original al fiecarui contract".

La art. 6 si art. 7 din Contractul de agent (reprezentare) s-au stipulat urmatoarele:

"6. Dupa ce W a incheiat contractul cu auditorul si contractul cu consultantul si a trimis cate un original al fiecarui contract catre Imprumutat, ***viitoarea executie si monitorizare a contractului va ramane in sarcina W in stransa cooperare cu Imprumutatul.***

7. ***Imprumutatul prin prezentul autorizeaza W sa efectueze plati intermediare din Imprumut/Contributia Financiara (grant) catre auditor/consultanti in conformitate cu procedura de plata agreata si prevederile fiecarui contract. Aceasta autorizatie va fi considerata ca o cerere de plata din Imprumut/Contributia Financiara. W va efectua plata finala la cererea expresa de plata din partea Imprumutatului.***

In baza contractelor sus-precizate, in data de 2 martie 1999 s-a incheiat contractul de management intre Ministerul Finantelor din Romania, reprezentat de catre W si SC K SRL, in calitate de manager privind Administrarea "F....." (FGR), care urmeaza a fi utilizat pentru Implementarea Programului "Promovarea IMM-urilor in Romania".

Principalele prevederi ale contractului de management, astfel cum a fost completat prin acte aditionale ulterioare se refera la:

- managerul va administra fondul (FGR) in numele si pe seama Ministerului Finantelor din Romania (art. 1.1);
- ministerul va acorda asistenta managerului in implementarea Contractului de credit si Finantare, in special toate aprobarile necesare derularii acestui contract (art. 1.2);
- managerul va actiona in permanenta in numele si pe seama Ministerului Finantelor Publice din Romania (art. 1.3 introdus prin actul aditional nr. 3 din data de 20 decembrie 2002);

- ministerul îl împuternicește pe manager să deschidă la o bancă de renume internațională un cont pentru "F....." și să administreze contul respectiv (art. 2.1);
- responsabilitățile managerului în administrarea lichidităților FGR sunt prezentate în detaliu în anexa nr. 1 la contract intitulată "Termeni de Referință pentru Managerul F..... ("FGR")";
- managerul, acționând în numele și pe seama ministerului, va încheia contracte de credit cu băncile partenere și va notifica ministerul cu privire la toți termenii și condițiile aplicabile unor asemenea contracte de credit, iar acesta, în calitate de creditor le va aproba, respinge sau modifică, după caz (art. 3.8);
- plata onorariului, care recompensează managerul pentru îndeplinirea tuturor obligațiilor sale descrise în termenii de referință se efectuează trimestrial, la prezentarea facturilor și după autorizarea de către W (art. 5.3);
- în conformitate cu secțiunea 1.4 din Contractul de Credit și Finanțare, facturile emise de manager nu vor fi supuse TVA, vor fi adresate denumite către Minister în copie, prin intermediul W, care primește originalul (art. 5.4).

Pentru serviciile de management administrativ prestate în baza contractului, SC K SRL a emis facturi fără TVA în favoarea beneficiarului Ministerul Finanțelor din România (martie 2002 - septembrie 2003), ulterior înscriind la rubrica beneficiar Institutul ..... din Germania (W).

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr. ....../21.12.2007 Direcția de legislație în domeniul TVA din Ministerul Economiei și Finanțelor a comunicat punctul său de vedere referitor la taxarea serviciilor în discuție, în sensul că ele se supun TVA întrucât scutirea de impozite și alte taxe publice prevăzută la art. 3 din Acordul ratificat prin O.G. nr. ....../..... vizează numai W, beneficiarul serviciilor este Ministerul Finanțelor din România, persoana juridică română, iar serviciile prestate, deși sunt de natură financiar-bancară, nu sunt scutite de TVA întrucât administrarea creditului nu este efectuată de persoana care le-a acordat (W), ci de o altă persoană juridică română (SC K SRL).

În consecință, în timpul inspecției fiscale s-a procedat la colectarea TVA pentru aceste servicii pentru perioada ianuarie 2002 - ianuarie 2007, inclusiv, prin decizia de impunere nr. xxxx/22.01.2008 stabilindu-se TVA suplimentară de plată în suma de S1 lei și accesorii aferente calculate până la data de 15.01.2008 în suma de S2+S3 lei.

Prin considerarea veniturilor aferente derulării contractului de management ca fiind prestate în favoarea Ministerului Finanțelor, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea ponderii veniturilor din export în total venituri și la determinarea, pe baza cotei normale de impozit, a diferențelor de impozit pe profit în suma de S3 lei (... lei în anul 2002 și ... lei în anul 2003) și accesorii aferente în suma de S5+S6 lei (S5 lei majorări de întârziere și S6 lei penalități de întârziere).

### **3.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

**In fapt**, prin contestația formulată SC K SRL susține că beneficiarul serviciilor sale este W din Germania întrucât acesta a acționat în nume propriu și nu ca simplu agent transparent, luând în considerare drepturile ce i-au fost conferite prin contractul de agenție și, ca atare, serviciile sunt impozabile în Germania, țara unde are sediul beneficiarul, serviciile prestate sunt de natură financiar-bancară, auxiliare activității de creditare și sunt în afara sferei de aplicare a TVA, iar prevederile contractuale au determinat societatea să nu colecteze TVA pentru aceste servicii.

#### ***a) Cu privire la beneficiarul serviciilor***

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana care, in baza unui mandat cu reprezentare, incheie un contract de prestari de servicii in numele si pe seama altei persoane poate deveni "cumparator revanzator" din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care prestatorul a intocmit factura direct pe numele cumparatorului, iar mandatarul nu a emis factura in nume propriu catre cumparator, nefiind indeplinite conditiile pentru aplicarea structurii de comisionar prevazuta de reglementarile fiscale aplicabile in materie.*

**In drept**, potrivit art. 2 ultimul alin. din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

"Operatiunile privind schimbul de bunuri au efectul a doua livrari separate. In cazul transferului dreptului de proprietate asupra unui bun de catre 2 sau mai multi contribuabili, prin intermediul mai multor tranzactii, fiecare operatiune se considera o livrare *separata, fiind impozitata distinct, chiar daca bunul respectiv este transferat direct beneficiarului final. Acelasi regim se aplica si pentru schimbul de prestari de servicii*".

Ulterior, incepand cu data de 1 iunie 2002 a intrat in vigoare Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care la art. 4 alin. (5) si (6) prevede urmatoarele:

"(5) *Schimbul de servicii are efectul a doua prestari separate, fiecare dintre ele fiind supusa impozitarii. In cazul prestarii unui serviciu de catre mai multe persoane impozabile, prin tranzactii succesive, fiecare tranzactie se considera o prestare separata si se impoziteaza distinct, chiar daca serviciul respectiv este prestat direct catre beneficiarul final.*

**(6) Persoana impozabila care actioneaza in nume propriu, dar in contul unei alte persoane, luand parte la prestari de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea insasi acele servicii**".

De la data de 1 ianuarie 2004 sunt aplicabile dispozitiile art. 129 alin. (5) si (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care reitereaza in esenta prevederile anterior citate.

Incepand ca data de 1 ianuarie 2007, in urma modificarilor aduse prin Legea nr. 343/2006, art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipuleaza urmatoarele:

**"(2) O persoana impozabila, care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar in prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea insasi aceste servicii, in conditiile stabilite prin norme.**

(3) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

(...)

e) servicii de **intermediere efectuate de persoane care actioneaza in numele si in contul altei persoane**, atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii

(6) In cazul in care mai multe persoane impozabile, care actioneaza in nume propriu, intervin prin *tranzactii succesive in cadrul unei prestari de servicii, se considera ca fiecare persoana a primit si a prestat in nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzactie se considera o prestare separata si se impoziteaza distinct, chiar daca serviciul respectiv este prestat direct catre beneficiarul final*".

Explicitarea modului in care intervin intermediarii in prestarile de servicii, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, este prevazuta la pct. 6 si pct. 7 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, potrivit carora:

"6. (2) In sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, transmiterea de bunuri efectuata pe baza unui contract de comision la cumparare sau la vanzare se considera livrare de bunuri atunci cand **comisionarul actioneaza in nume propriu, dar in contul comitentului.**

*Comisionarul este considerat din punct de vedere al taxei cumparator si revanzator al bunurilor, indiferent daca actioneaza in contul vanzatorului sau cumparatorului, comitent, procedand astfel:*

a) primeste de la vanzator o factura sau orice alt document ce serveste drept factura emisa pe numele sau, si;

b) emite o factura sau orice alt document ce serveste drept factura cumparatorului.

(3) Prevederile alin. (2) se aplica **sub denumirea de structura de comisionar** in cazurile prevazute la pct. 19 alin. (3) si (4).

7. (1) **Normele metodologice prevazute la pct. 6 alin. (2) si (3) se aplica in mod corespunzator si pentru prestarile de servicii prevazute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.**

(3) Este considerata prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, *intermedierea efectuata de o persoana care actioneaza in numele si in contul altei persoane atunci cand intervine intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. In sensul prezentelor norme, intermediarul care actioneaza in numele si in contul altei persoane este persoana care actioneaza in calitate de mandatar potrivit Codului comercial. In cazul in care mandatarul intermediaza livrari de bunuri sau prestari de servicii, furnizorul/prestatorul efectueaza livrarea de bunuri/prestarea de servicii catre beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectueaza o prestare de servicii, pentru care intocmeste factura de comision care reprezinta contravaloarea serviciului de intermediere prestat catre mandant, respectiv catre beneficiar sau, dupa caz, catre furnizor/prestator.*

(4) Emiterea de catre mandatar a unei facturi in numele sau catre cumparator, pentru livrarea de bunuri intermediata, este suficienta pentru a-l transforma in cumparator revanzator din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, astfel cum este prevazut la pct. 6 alin. (2)-(4). De asemenea, mandatarul devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata un cumparator revanzator, daca primeste de la vanzator o factura intocmita pe numele sau.

(5) Prevederile alin. (4) sunt aplicabile si in cazul in care mandatarul intermediaza o prestare de servicii".

*Prin urmare, pentru tratamentul fiscal al prestarilor de servicii in care intervin intermediarii se aplica prevederi derogatorii in materia taxei pe valoarea adaugata, supuse unor conditionari specifice stabilite prin Normele de aplicare a legislatiei fiscale, care disting in functie de **natura mandatului acordat intermediarului**, respectiv:*

- *in cazul mandatului fara reprezentare, intermediarul actioneaza in nume propriu, dar in numele altei persoane, iar din punct de vedere al taxei se considera ca acest intermediar a primit si a prestat el insusi serviciile pe care le intermediaza; intermediarul primeste de la prestator factura intocmita pe numele sau si emite factura catre beneficiar, procedura denumita din punct de vedere al TVA "structura de comisionar";*

- *in cazul mandatului cu reprezentare, intermediarul actioneaza in numele si in contul altei persoane, iar din punct de vedere al taxei se considera ca prestatorul presteaza serviciul direct beneficiarului efectiv, pe care-l factureaza ca atare, iar intermediarul presteaza doar un serviciu de intermediere, pe care-l factureaza mandantului care l-a insarcinat cu reprezentarea (prestatorul sau beneficiarul, dupa caz); ca exceptie de la aceasta regula, daca intermediarul primeste de la prestator factura de servicii intocmita pe numele sau si refactureaza serviciile prin emiterea unei facturi in nume propriu catre beneficiar, mandatul cu reprezentare se transforma in mandat fara reprezentare, caz in care se considera ca acest intermediar a primit si a prestat el insusi serviciile pe care le intermediaza prin aplicarea structurii de comisionar.*

Din documentatia existenta la dosarul cauzei, rezulta ca prin Contractul de agent (reprezentare) Institutul ..... din Germania (W) a fost mandatat de Ministerul Finantelor din Romania sa incheie un contract de management pentru administrarea F....., constituit din imprumuturile primite de minister in baza Acordului ratificat prin O.G. nr. nr. ....../....., aprobata prin Legea nr. ....../.....

Potrivit regulilor de interpretare a contractelor, prevazute de Codul civil:

"Art. 977. - *Interpretarea contractelor se face dupa intentia comuna a partilor contractante, iar nu dupa sensul literal al termenilor.*

Art. 978. - *Cand o clauza este primitoare de doua intelesuri, ea se interpreteaza in sensul ce poate avea un efect, iar nu in acela ce n-ar putea produce nici unul.*

Art. 979. - Termenii susceptibili de doua intelesuri se interpreteaza in intelesul ce se potriveste mai mult cu natura contractului.

Art. 982. - Toate clauzele conventiilor se interpreteaza unele prin altele, dandu-se fiecarei intelesul ce rezulta din actul intreg".

Avand in vedere normele legale care guverneaza contractul de mandat si regulile de interpretare sus-citate, in cazul in speta este vorba de un **mandat cu reprezentare**, intrucat:

- contractul de management a fost incheiat de W nu in nume propriu, ci in numele Ministerului Finantelor din Romania, imputernicirea fiind expres prevazuta la pct. 5 din contractul de agent ("**imprumutatul [...] autorizeaza W sa incheie contractul de management [...] in numele sau**"), dupa incheiere un exemplar original fiind inmanat ministerului;

- prestatorul serviciului de management (SC K SRL - managerul) administreaza F..... (FGR) **in numele si pe seama beneficiarului acestui serviciu** (Ministerul Finantelor din Romania);

- vointa reala interna a partilor rezulta si din faptul ca partile (Ministerul Finantelor reprezentat de W si K) **au convenit ele insele la stabilirea intelesului clauzelor din contract, stipuland in mod expres ca managerul va actiona in permanenta in numele si pe seama Ministerului Finantelor Publice din Romania** (art. 1.3 introdus prin actul aditional nr. 3 din data de 20 decembrie 2002);

- daca reprezentantul W ar fi fost beneficiarul serviciilor si veritabilul mandant, asa cum sustine contestatara, managerul ar fi trebuit sa aduca la cunostinta tertilor calitatea sa de mandatar al W, in virtutea art. 384 din Codul comercial, care prevede ca "*mandatarul este dator sa-si arate mandatul persoanelor cu care trateaza*", iar actele incheiate sa fie opozabile celui care l-a insarcinat, adica W; **or, partile au stipulat in mod expres ca "toate drepturile si obligatiile decurgand din contractele de credit incheiate cu bancile partenere vor apartine exclusiv si direct Ministerului, reprezentand propriile sale active si pasive legal detinute"**;

- redactarea de catre W a termenilor de referinta pentru serviciile prestate de manager nu presupune in niciun fel schimbarea calitatii acestuia de simplu reprezentant al ministerului in cadrul contractului de management, **puterile mai largi acordate mandatarului in redactarea clauzelor contractuale** (inclusiv, deci, a termenilor de referinta) **fiind caracteristice mandatului comercial**, conform art. 375 alin. (3) din Codul comercial;

- monitorizarea derularii contractului de management este exercitata de W tot in baza puterilor de reprezentare, mai largi, acordate prin art. 6 din contractul de agent, fiind efectuata de mandatarul W in stransa cooperare cu mandantul (Ministerul Finantelor) si **fara a exclude in vreun fel controlul propriu exercitat de minister, in calitate de beneficiar al serviciului** (managerul K raporteaza lunar si catre minister, formularea de actiuni in instanta impotriva unor banci participante este supusa **instructiunilor ministerului**, posibilitatea incetarii contractului, de comun acord cu W, dreptul ministerului de a solicita daune pentru neindeplinirea obligatiilor de catre manager);

- plata onorariilor trimestriale (intermediare) este **supusa aprobarii de catre W in virtutea autorizarii exprese primite de W de la minister, plata finala**, adica diferenta dintre onorariul anual si onorariile trimestriale, **fiind efectuata de W la cererea expresa de plata din partea ministerului** (art. 7 din contractul de agentie).

Din analiza de ansamblu a clauzelor contractuale rezulta neindoielnic faptul ca Institutul ..... din Germania (W) nu a incheiat in nume propriu contractul de management in discutie, **ci in numele si pe seama Ministerului Finantelor din Romania, in calitate de beneficiar al serviciilor prestate de SC K SRL in legatura cu administrarea F..... (FGR)**.

Referitor la modul de facturare a serviciilor, se retine ca potrivit art. 5.3 si 5.4 din contractul de management, **managerul intocmeste si adreseaza facturile catre Ministerul Finantelor din Romania, prin intermediul W**. Autorizarea platilor efective de catre W, care primeste in acest sens originalul facturilor (in virtutea autorizarii exprese primite de la Ministerul Finantelor) nu schimba cu nimic tratamentul fiscal aplicat acestor servicii, intrucat beneficiarul

serviciilor ramane tot Ministerul Finantelor, iar W intermediar in relatia de decontare (situatie similara celei cunoscuta in materie de TVA sub denumirea "plati in numele clientului", total opusa "structurii de comisionar" invocate).

Inscrierea ulterioara de catre societatea prestatoare, incepand cu anul 2004, a intermediarului l-a rubrica "beneficiar" din facturi nu-l transforma pe acest intermediar in cumparator revanzator din punct de vedere al TVA avand in vedere ca **structura de comisionar nu a fost respectata, in speta serviciile de management administrativ nefiind refacturate catre beneficiarul Ministerul Finantelor de intermediarul W.**

Mai mult, schimbarea de catre contestatara a modului de completare a facturilor in lipsa unor clauze contractuale care sa-i permita acest lucru nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece "*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*".

De altfel, chiar si in situatia in care s-ar admite ca intermediarul W ar fi mai mult decat un reprezentant al Ministerului Finantelor, ***reglementarile fiscale aplicabile in materie de TVA exced reglementarilor juridice referitoare la mandat***, dupa cum recunoaste si contestatara in motivarea cauzei; **or, tocmai reglementarile fiscale care transformau mandatul cu reprezentare in mandat fara reprezentare, cu aplicarea structurii de comisionar specifice, nu au fost respectate in cazul in speta.**

In consecinta, intermediarul W din Germania nu poate fi privit ca o persoana care a primit si a prestat ea insasi serviciul de management administrativ, situatie cunoscuta sub denumirea de "structura de comisionar" in materie taxei pe valoarea adaugata, asa cum evoca, in esenta, contestatara, **in speta nefiind respectate conditiile stabilite de art. 129 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct. 6 alin. (2) si (3) si pct. 7 alin. (1) si (4) din Normele de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.**

Fata de cele ce preced rezulta ca beneficiarul serviciilor de management administrativ, prestate de SC K SRL in temeiul contractului de management incheiat in data de 02.03.1999 este Ministerul Finantelor din Romania, persoana juridica romana cu sediul in Bucuresti, Romania.

Aplicand criteriile de teritorialitate, prevazute de pct. 3.4 din Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000, aprobate prin H.G. nr. 401/2000, art. 7 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 345/2002 si art. 133 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 571/2003, serviciile de management administrativ sunt impozabile in tara unde este stabilit sediul beneficiarului, adica in Romania.

#### ***b) Cu privire la natura serviciilor prestate***

*Cauza supusa solutionarii este daca intermedierea in negocierea de credite este o operatiune in afara sferei de aplicare a TVA, in conditiile in care aceasta face parte dintr-o prestatie unica, in care administrarea creditelor reprezinta prestatia principala si intermedierea este prestatia accesorie, care intervine doar in faza preliminara, iar creditele nu sunt acordate de persoana care le administreaza.*

**In drept**, in ceea ce priveste includerea operatiunilor in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, art. 5 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata prevede urmatoarele:

*"Operatiunile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regulilor de impozitare, dupa cum urmeaza:*

- a) operatiuni impozabile obligatoriu (...);
- b) operatiuni la care se aplica cota zero (...);
- c) *operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata*".

Conform art. 8 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata:



"Operatiunile impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

- a) operatiuni taxabile (...);
- b) operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere (...);
- c) *operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere (...)*;
- d) operatiuni de import scutite de taxa pe valoarea adaugata (...)"

Prevederi similare se regasesc la art. 126 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (renumerotat, art. 126 alin. (9) de la data de 1 ianuarie 2007).

In ceea ce priveste operatiunile scutite de taxa pe valoarea adaugata, dispozitiile legale in vigoare in perioada 2002-2004 stipulau urmatoarele:

- O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

"Art. 6 - **Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata** urmatoarele operatiuni:

A. Livrarile de bunuri si prestarile de servicii rezultate din activitatea specifica autorizata, efectuate in tara de:

f) *casele de economii, fondurile de plasament, casele de ajutor reciproc, cooperativele de credit si alte societati de credit*, casele de schimb valutar;

g) societatile de investiti financiare, de intermediere financiara si de valori mobiliare;

h)1. **Banca Nationala a Romaniei**, pentru operatiunile specifice reglementate in mod expres prin Legea nr. 101/1998 privind Statutul Bancii Nationale a Romaniei, cu modificarile ulterioare;

h)2. bancile, persoane juridice romane, constituite ca societati comerciale, sucursalele din Romania ale bancilor, persoane juridice straine, precum si **alte persoane juridice autorizate prin lege sa desfasoare activitati bancare**, pentru activitatile permise bancilor prin Legea bancara nr. 58/1998, cu exceptia urmatoarelor operatiuni (...)"

- Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata ulterior in 2003:

"Art. 9. - (2) **Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata (...)**:

c) *urmatoarele operatiuni bancare si financiare*:

1. **acordarea de credite**, inclusiv acordarea de imprumuturi de asociatii/actionarii societatilor comerciale in vederea asigurarii resurselor financiare ale societatii, precum si acordarea de imprumuturi de catre orice persoana fizica sau juridica, **in conditiile prevazute la art. 100 din titlul VI - Regimul juridic al garantiilor reale mobiliare - din Legea nr. 99/1999** privind unele masuri pentru accelerarea reformei economice, cu modificarile ulterioare;

2. **operatiunile** prevazute la art. 8 din Legea bancara nr. 58/1998 , cu modificarile si completarile ulterioare, efectuate de (...) si **alte persoane juridice autorizate sa desfasoare activitati bancare**, cu exceptia urmatoarelor operatiuni (...);

3. operatiunile specifice efectuate de Banca Nationala a Romaniei (...)"

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare de la data de 1 ianuarie 2004:

" Art. 141. - (2) **Alte operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata**:

c) prestarile urmatoarelor servicii financiare si bancare:

**1. acordarea si negocierea de credite si administrarea creditului de catre persoana care il acorda;**

2. acordarea, negocierea si preluarea garantiilor de credit sau a garantiilor colaterale pentru credite, precum si administrarea garantiilor de credit de catre persoana care acorda creditul;

3. orice operatiune legata de depozite si conturi financiare, inclusiv orice operatiuni cu ordine de plata, transferuri de bani, instrumente de debit, carduri de credit sau de debit, cekuri sau alte instrumente de plata, precum si operatiuni de factoring (...)"

Dupa data de 1 ianuarie 2007, cand au intrat in vigoare prevederile Legii nr. 343/2006, aceleasi prevederi au fost preluate la art. 141 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In acest sens, prin pct. 35 alin. (3) din Normele metodologice date in aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1.861/2006 s-a mentionat ca "in sensul art. 141 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, *serviciile auxiliare trebuie sa indeplineasca functiile caracteristice specifice si esentiale ale serviciului principal pentru a se califica drept operatiuni scutite de taxa*".

Din cadrul legislativ ante-citat rezulta ca *operatiunile scutite de TVA sunt operatiuni incluse in sfera de aplicare a taxei, astfel ca neperceperea (netaxarea) TVA pentru o anumita operatiune nu inseamna ca operatiunea respectiva este in afara sferei de aplicare*, asa cum eronat sustine SC K SRL prin contestatia formulata.

*Operatiunile de natura financiar-bancara au fost scutite de TVA, insa modalitatea de acordare a scutirii nu a fost aceeaasi* pe intreaga perioada analizata, respectiv:

- pana la data de 1 ianuarie 2004, *scutirea se acorda in considerarea persoanelor care erau autorizate sa desfasoare astfel de operatiuni* (banci, case de economii, case de ajutor reciproc, alte institutii de credit autorizat, Banca Nationala a Romaniei, etc.) si/sau pentru anumite tipuri operatiuni de creditare, efectuate numai de anumite categorii de persoane (asociati/actionari) sau cu respectarea unor conditii anume prevazute de lege (Legea nr. 99/1999, Titlul VI, art. 100);

- dupa data de 1 ianuarie 2004, *scutirea se acorda in functie de natura activitatii insasi ce face obiectul scutirii*, neprezentand relevanta persoana care realizeza operatiunea si, **pentru anumite operatiuni, si in considerarea statutului persoanei respective.**

Totodata, *termenii utilizati de lege pentru a stabili operatiunile scutite de TVA sunt de stricta interpretare, avand in vedere ca scutirile reprezinta derogari de la regimul general de taxare potrivit caruia este supusa TVA fiecare prestare de serviciu efectuata cu titlu oneros de o persoana impozabila.*

In cazul in speta, SC K SRL sustine ca serviciile sale au constat, in principal, in incheierea unor contracte de credit cu banci partenere, ca si serviciu auxiliar, specific si esential unui serviciu de acordare de credite si invoca prevederile art. 9 alin. (2) lit.c) pct. 1 din Legea nr. 345/2002, art. 141 alin. (2) lit. c) pct. 1 din Codul fiscal ("*acordarea si negocierea de credite*"), pct. 35 alin. (3) din Normele aprobate prin H.G. nr. 1.861/2006 si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie in domeniu.

**Pana la data de 1 ianuarie 2004, activitatea de acordare si negociere de credite, precum si activitatea de administrare a creditelor nu erau operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata, daca acestea nu erau realizate de persoanele autorizate, anume stabilite de lege.**

Astfel, contestatara nu indeplineste conditiile pentru a fi considerata ca fiind persoana impozabila care a realizat operatiuni de natura financiar-bancara, scutite de TVA, intrucat nu este banca, institutie de credit, persoana juridica autorizata sa desfasoare activitati bancare, etc., nu a acordat imprumuturi in calitate de asociat/actionar al societatilor comerciale beneficiare ale imprumuturilor si nici imprumuturi cu respectarea conditiilor prevazute de art. 100 din titlul VI - Regimul juridic al garantiilor reale mobiliare - din Legea nr. 99/1999 privind unele masuri pentru accelerarea reformei economice.

**Dupa data de 1 ianuarie 2004, legea nu mai distinge cu privire la statutul persoanei care realizeaza activitatea de negociere si acordare de credite, dar distinge cu privire la statutul persoanei care administreaza creditele, in sensul ca este scutita de TVA doar operatiunea de administrare realizata de catre persoana care acorda creditul.**

In cazul in speta, din analiza contractului de management incheiat de SC K SRL (in calitate de manager) cu Ministerul Finantelor din Romania (in calitate de beneficiar), inclusiv a termenilor de referinta, parte integranta a contractului rezulta urmatoarele:

- obiectul contractului il constituie administrarea F..... (FGR), constituit din creditul primit de Ministerul Finantelor de la W din Germania, in baza Acordului ratificat prin O.G. nr. ....../.....;

- administrarea FGR este realizata de manager in numele si pe seama Ministerului Finantelor;

- FGR este conceput ca un fond de tip revolving, noi credite urmand a fi acordate pe masura ce creditele anterior finantate sunt rambursate, managerul trebuind sa-l administreze in asa fel incat valoarea reala a acestuia sa ramana cel putin constanta si, daca este posibil, sa arate o crestere (art. 3.1);

- acest fond are ca scop sa faciliteze accesul IMM-urilor din Romania la credite bancare, managerul urmand sa incheie contracte cu bancile selectionate pentru a participa la acest program, in numele si pe seama ministerului (art. 3.6 coroborat cu art. 1.3), fara sa joace un rol activ in selectionarea bancilor (art. 3.7);

- in vederea incheierii contractelor de creditare, managerul este informat cu privire la principalele conditii ale contractelor (rata dobanzii, comisionul de angajament, durata, sume) de catre consultantul care a selectionat bancile participante si le comunica ministerului (art. 3.8);

- managerul informeaza in scris cu privire la deschiderea contului bancar al FGR, comunicand numarul si elementele specifice ale contului si numele persoanelor autorizate sa efectueze trageri din acest cont impreuna cu specimenul de semnatura;

- managerul administreaza lichiditatile fondului, inclusiv plasamente pe termen scurt, astfel incat sa nu afecteze platile catre bancile participante;

- managerul tine evidenta operatiunilor in contul bancar al FGR, precum si contabilitatea FGR (art. 3.5);

- managerul monitorizeaza platile catre FGR, urmarind platile la termen a creditului de baza, dobanzi si comisioane, intreprinde demersuri pentru executarea contractelor de catre bancile participante, informeaza beneficiarul cu privire la actiunile intreprinse, introduce actiuni in instanta impotriva bancilor participante, in baza delegarii primite de la beneficiar (art. 3.9);

- managerul depune la beneficiar (si la W) rapoarte lunare cu privire la utilizarea corespunzatoare a FGR, cooperarea cu bancile participante si monitorizarea performantelor acestora si la tendinta generala predominanta in evolutia sub-creditelor (art. 3.10);

- managerul verifica prin sondaj dosarele de credit pastrate de bancile participante, in special daca este respectata destinatia creditului, indicand metoda de esantionare folosita.

Pentru indeplinirea tuturor obligatiilor contractuale, managerul este recompensat cu un onorariu anual global, stabilit in procent din volumul mediu anual al FGR, dar nu mai putin de o anumita suma stabilita in contract.

Avand in vedere dispozitiile Codului fiscal referitoare la scutirile de TVA pentru operatiunile financiar-bancare, normele metodologice date in aplicarea Codului, dar si jurisprudenta comunitara invocata, se retin urmatoarele:

- serviciile de natura financiar-bancara externalizate trebuie sa fie servicii distincte, *care sa indeplineasca caracteristicile specifice si esentiale ale serviciului principal scutit*, iar scutirea de TVA se aplica numai in functie de natura serviciului prestat, si nu de statutul persoanei care il presteaza (pct. 32 Hotararea din 05.06.1997, SDC, C-2/95, pct. 25 Hotararea din 13.12.2001, CSC, C-235/00);

- negocierea in operatiuni financiar-bancare include si asigurarea tuturor demersurilor necesare pentru ca cele doua parti direct implicate, respectiv clientul si prestatorul de servicii financiar-bancare, sa intre in relatie contractuala, fara ca negociatorul sa aiba un interes propriu cu privire la continutul contractului (pct. 39 Hotararea din 13.12.2001, CSC, C-235/00);

- simpla culegere si prelucrare a datelor si furnizare a rezultatelor, serviciile de marketing, serviciile juridice, serviciile de contabilitate si/sau de audit nu reprezinta operatiuni scutite (pct. 40 Hotararea din 13.12.2001, CSC, C-235/00);

- *fiecare prestare de serviciu trebuie in mod normal sa fie considerata distincta si independenta, insa prestarea constituita dintr-un singur serviciu in plan economic nu trebuie impartita in mod artificial in mai multe prestatii din punct de vedere al TVA, astfel incat stabilirea faptului ca prestatorul furnizeaza beneficiarului mai multe prestari principale distincte sau o prestatie unica trebuie sa aiba la baza elementele caracteristice esentiale ale operatiunii respective* (pct. 17 Hotararea din 21.06.2007, VL, C-435/05);

- in acest sens, *avem o prestatie unica in situatia in care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentand prestarea principala, pe cand, invers, unul sau mai multe elemente trebuie sa fie privite ca una sau mai multe prestari accesorii, cu acelasi tratament fiscal precum prestarea principala* (pct. 18 Hotararea din 21.06.2007, VL, C-435/05);

- *o prestare trebuie sa fie considerata accesorie unei prestari principale atunci cand ea nu constituie pentru clientela un scop in sine, ci mijlocul de a beneficia in cele mai bune conditii de serviciul principal al prestatorului* (pct. 18 Hotararea din 21.06.2007, VL, C-435/05).

In cazul in speta SC K SRL sustine ca serviciul principal prestat a constat, in principal, in incheierea unor contracte de credit cu banci partenere, ca si serviciu auxiliar, specific si esential unui serviciu de creditare, in care a intervenit in calitate de intermediar.

**Aceasta sustinere a contestatarei nu este intemeiata, pentru motivele ce succed:**

1. Obiectul contractului il constituie administrarea de catre K (manager), in numele si pe seama Ministerului Finantelor din Romania, a F..... (sumele provenind dintr-un imprumut de la W din Germania), fond din care Ministerul Finantelor a acordat credite catre banci partenere care, la randul lor, acordau credite IMM-urilor.

2. In cadrul acestui contract, o alta persoana (consultantul) selecteaza potentialii clienti directi ai sumelor imprumutate din F..... - bancile partenere - si il informeaza pe manager cu privire la principalele conditii negociate ale contractelor (rata dobanzii, comisionul de angajament, durata, sume). Managerul redacteaza continutul contractului, pe baza conditiilor negociate de consultant si il notifica ministerului, care, in termen de 14 zile, il poate aproba, respinge sau modifica, iar managerul poate proceda la incheierea contractului de credit, in numele si pe seama Ministerului Finantelor.

3. Desi creditele din FGR catre bancile partenere nu pot fi acordate in lipsa contractelor, iar managerul apare ca un intermediar in acordarea creditelor, ***managerul nu realizeaza, in fapt, decat partea materiala legata de incheierea contractelor, intrucat nu selecteaza bancile partenere si nu negociaza clauzele contractuale, ocupandu-se doar de redactarea (fizica) a contractelor, instiintarea creditorului (Ministerul Finantelor) si, ulterior, incheierea (semnarea) contractelor.***

4. Managerul administreaza contul FGR din care se fac platile pentru credit si monitorizeaza derularea contractelor de credit incheiate in numele Ministerului Finantelor, urmarind restituirile in termen a creditului de baza, dobanzi si comisioane, intreprinde demersuri pentru executarea contractelor de catre bancile participante, informeaza Ministerul Finantelor cu privire la actiunile intreprinse, introduce actiuni in instanta impotriva bancilor participante, in baza delegarii primite de la minister.

5. Managerul verifica prin sondaj dosarele de credit pastrate de bancile participante, in special daca este respectata destinatia finala a creditului (pentru sprijinirea IMM-urilor).

6. Managerul tine evidenta operatiunilor in contul bancar al FGR, precum si contabilitatea FGR-ului.

7. Managerul, cu acordul W si notificarea Ministerului Finantelor, poate decide sa dea fondurilor din contul FGR o alta destinatie decat cea de creditare, cu conditia ca aceste destinatii sa fie legate de sprijinirea IMM-urilor (campanii promotionale, publicitate, training, etc.).

7. Managerul depune la minister rapoarte lunare cu privire la utilizarea corespunzătoare a FGR, cooperarea cu bancile participante și monitorizarea performanțelor acestora și la tendința generală predominantă în evoluția sub-creditelor.

8. Pentru îndeplinirea tuturor obligațiilor contractuale, managerul este recompensat cu un onorariu anual global, stabilit în procent din volumul mediu anual al FGR, dar nu mai puțin de o anumită sumă stabilită în contract, în condițiile în care managerului i s-a stabilit ca obiectiv să administreze FGR în așa fel încât valoarea reală a acestuia să rămână cel puțin constantă și, dacă este posibil, să arate o creștere.

9. Se observă cu ușurință că **principale activități desfășurate de manager sunt cele descrise la pct. 4-8, constând în administrarea FGR, monitorizarea derulării contractelor de credit, luarea măsurilor pentru recuperarea creanțelor, inclusiv introducerea de acțiuni în instanță, evidența și contabilitatea FGR, furnizarea de informații de natură financiară cu privire la împrumutați și tendința generală pe piața creditelor, cu alte cuvinte, activități care nu îndeplinesc caracteristicile specifice și esențiale ale serviciului invocat a fi principal în prezenta cauză**, respectiv "serviciul de negociere a creditelor").

9. *Or, activitățile propriu-zise de administrare și monitorizare a creditelor, evidența și contabilitatea FGR și furnizarea de rapoarte lunare cu privire la utilizarea FGR și la tendința generală în domeniul respectiv, în condițiile în care remunerația finală este legată de performanțele înregistrate în administrarea FGR face ca prestarea serviciului de administrare a creditelor să reprezinte prestația principală, prestarea de intermediere în negocierea creditelor fiind doar accesorie. Astfel, administrarea generală a F..... apare ca fiind prestarea decisivă de care beneficiază Ministerul Finanțelor din România, în măsura în care intermedierea în negocierea creditelor intervine doar în faza preliminară și se limitează la redactarea fizică a contractelor de credit, obținerea aprobărilor și semnarea contractelor (a se vedea, *mutatis mutandis*, pct. 19 din Hotărârea din 21.06.2007, VL, C-435/05).*

În concluzie, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, prestația principală realizată de SC K SRL în baza contractului de management încheiat în data de 02.03.1999 constă în administrarea creditelor, **respectiv "servicii de management pur administrative"**, după cum recunoaște și societatea prin contestația formulată.

Spre deosebire de operațiunea de negociere a creditelor, la care scutirea de TVA se aplică indiferent de statutul persoanelor implicate în operațiune, în cazul operațiunii de administrare a creditelor, scutirea de TVA se aplică doar dacă administrarea este realizată de către persoana care îl acordă, conform art. 141 alin. (2) lit. c) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [renumerotat la art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1, după data de 1 ianuarie 2007].

*Cum SC K SRL nu este persoana care acordă creditele, fiind doar administrator al fondurilor din contul F....., deschis în numele și pe seama Ministerului Finanțelor din România și constituit din sumele împrumutate de acesta de la W și din care s-au acordat credite bancilor românești, Ministerul având calitatea de creditor în cadrul contractelor de credit încheiate, rezultă neîndoielnic că serviciile de administrare prestate nu intra sub incidența prevederilor legale amintite și nu sunt scutite de TVA.*

De altfel, cu privire la calitatea Ministerului Finanțelor, de beneficiar în cadrul contractului de management și la neaplicabilitatea scutirii de TVA pentru serviciile de administrare a creditelor de către K, s-a pronunțat și Ministerul Economiei și Finanțelor - Direcția de legislație în domeniul TVA prin adresa nr. ....../21.12.2007.

Mai mult, din documentația existentă la dosarul cauzei, rezultă că însuși contestatarul K nu a tratat serviciile prestate în baza contractului de management ca operațiuni scutite de TVA, cătă vreme nu a calculat pro-rata și nu și-a ajustat dreptul de deducere aferent intrărilor în raport de ponderea operațiunilor scutite în total operațiuni impozabile, conform regulilor consacrate în materia taxei pe valoarea adăugată.

In ceea ce priveste invocarea de catre societatea contestatara a prevederilor art. 5.4 din contractul de management si la obligatia contractuala de asistenta si indrumare din partea Ministerului Finantelor, se retine ca, potrivit art. 5 Cod civil, nu se poate deroga de la lege prin invoiala partilor dintr-un contract. Or, scutirea de TVA convenita la art. 5.4 din contract, fiind contrara legii, nu are niciun efect, conform art. 966 Cod civil care stipuleaza ca "*obligatia fara cauza sau fondata pe o cauza falsa, sau nelicita, nu poate avea niciun efect*".

De asemenea, calitatea de parte contractanta a Ministerului Finantelor nu are relevanta in privinta obligatiilor de natura fiscala ale SC K SRL intrucat *raporturile juridice stabilite intre parti in baza contractului de management sunt de natura pur civila*, nefiind raporturi juridice de natura fiscala sau procedural fiscala.

Avand in vedere cele anterior demonstrate, rezulta ca SC K SRL avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile de management administrativ prestate, contestatia societatii urmand a fi respinse ca neintemeiata pentru TVA de plata in suma de S1 lei si, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de S2 lei si penalitatile de intarziere aferente in suma de S3 lei.

### **3.2. Referitor la impozitul pe profit**

*Cauza supusa solutionarii este daca se poate aplica cota redusa de impozit pe profit pentru prestarile de servicii, in conditiile in care beneficiarul acestor prestari este stabilit in Romania, iar veniturile aferente nu au fost incasate in valuta.*

**In fapt**, SC K SRL arata ca beneficiarul serviciilor prestate in baza contractului de management este firma W din Germania, invocand sustinerile in aceasta privinta de la partea de TVA si, pe cale de consecinta, impozitul pe profit aferent veniturilor rezultate din acest contract se calculeaza cu cota redusa de impozit.

**In drept**, potrivit art. 2 alin. (4) si (5) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit:

"(4) **Contribuabilii care au incasat printr-un cont bancar din Romania venituri in valuta din exportul bunurilor si/sau al prestarilor de servicii**, realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, **platesc o cota de impozit pe profit de 6% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor**. Suma aferenta reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% se repartizeaza la sfarsitul anului ca sursa proprie de finantare, in limita profitului ramas dupa inregistrarea cheltuielii cu impozitul pe profit. **Prestarile de servicii pentru care se aplica cota de impozit redusa sunt cele pentru care beneficiarul prestarii este in strainatate.**

(5) Incepand cu data de 1 ianuarie 2003 cota de impozit pe profit este de 12,5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor incasate din export in volumul total al veniturilor. Incepand cu data de 1 ianuarie 2004 cota de impozit pe profit este de 25%".

*Prin urmare, pentru a beneficia de cota redusa de impozit pe profit pentru prestarile de servicii, legislatia fiscala impunea indeplinirea a doua conditii esentiale: ca beneficiarul prestarii sa fie stabilit in strainatate si ca veniturile aferente sa fie incasate in valuta, printr-un cont bancar deschis la o banca din Romania.*

In cazul in speta, beneficiarul serviciilor prestate de SC K SRL in baza contractului de management este Ministerul Finantelor din Romania (dupa cum s-a demonstrat la pct. 3.1 lit. a) din prezenta decizie), serviciile au fost facturate acestui beneficiar, iar **contravaloarea lor nu a fost incasata in valuta, ci in moneda nationala**, asa cum prevede art. 5.4 din contract ("*plata catre manager se va efectua in ROL, la cursul de schimb publicat de Banca Nationala a Romaniei la data platii*").

Ca atare, nefiind indeplinite conditiile prevazute de lege pentru a aplica cota redusa de impozit pe profit, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru diferenta de impozit pe profit de plata in suma de S4 lei si, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de S5 lei si penalitatile de intarziere aferente in suma de S6 lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 2 ultimul alin., art. 5, art. 6 pct. A lit. h) si art. 7 alin. (1) lit. c) din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 4 alin. (5) si (6), art. 8 alin. (1) si art. 9 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, art. 126 alin. (4) [art. 126 alin. (9)], art. 129 alin. (5) si (6) [art. 129 (3) si (6)], art. 133 alin. (2) lit. g) si art. 141 alin. (2) lit. c) pct. 1 [art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1] din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, 3.4 din Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000, aprobate prin H.G. nr. 401/2000, pct. 6 alin. (2) si (3), pct. 7 alin. (1), (3), (4) si (5) si pct. 35 alin. (3) din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 2 alin. (4) si (5) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art. 375 alin. (3) si art. 384 din Codul comercial, art. 5, art. 966, art. 977, art. 978, art. 979 si art. 982 din Codul civil si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

### **DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC K SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxxx/22.01.2008, emisa de catre Activitatea de Inspectie Fiscala ....., pentru suma totala de S lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.