

DECIZIA nr. 218/2017
privind soluționarea contestației formulate de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Ploiești prin adresa nr. X/2016, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016, completată cu adresa nr. X/2016 înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2016 cu privire la contestația depusă de **.X., CUI-ROx** cu sediul în x.

Obiectul contestației înregistrate la registratura organului fiscal sub nr. X/2016 îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2016, **comunicate prin remitere sub semnatura la data de x/2016, conform adresei nr. X/2016** prin care organele fiscale din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Ploiești au stabilit în sarcina contribuabilei TVA respinsă la rambursare și stabilită suplimentar în suma de x lei, din care **.X.** contestă **TVA în suma de x lei.**

În raport de data comunicării sub semnatura a actului administrativ fiscal contestat, respectiv x/2016, așa cum reiese din adresa nr. X/2016, anexată la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Ploiești la data de x/2016.

Constatănd că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **.X.**

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată, **.X.** solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/2016, în ce privește suma de x lei reprezentând TVA respinsă la rambursare și stabilită suplimentar.

În susținerea contestației, contribuabilul aduce următoarele argumente:

Privind TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei aferenta serviciilor de management si chirie

Contestatarul sustine ca serviciile de management si chirie rezultate din contractul de management din data de x/2015 sunt taxabile, societatea avand dreptul de a deduce TVA aferenta.

Conform acesteia, .Y. a devenit actionarul majoritar al .X. in cursul anului 2015 si administrator prin persoana domnului .Y., singura persoana cu drept de decizie si drept de semnatura in firma.

Contribuabila mentioneaza ca serviciile de management au fost facturate exclusiv pentru perioada noiembrie 2015 - iulie 2016, perioada in care domnul .Y. a alocat integral timpul efectiv lucrat asigurarii conducerii .X., fiind prezent fizic, fie la biroul companiei din Bucuresti, fie la punctul de lucru din Petresti.

Societatea contestatarul invoca faptul ca .Y. a colectat TVA aferenta facturilor emise si incasate de la .X., incluzand aceste sume in deconturile de TVA depuse si intrucat in legislatia nationala nu exista nicio dispozitie care limiteaza dreptul la deducere al persoanelor impozabile, rezulta ca acest drept a fost exercitat de .X.

Privind TVA stabilita suplimentar in suma de x lei aferenta cheltuielilor de protocol

.X. mentioneaza ca nu deduce TVA aferenta cheltuielilor de protocol.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei pentru Contribuabili Mijlocii Ploiesti au efectuat o inspectie fiscala partiala la .X., obiectul controlului fiind TVA aferenta perioadei x/2015-x/2016.

Urmare constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/2016 organul fiscal a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016 prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de x lei, reprezentand TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar, din care .X. contesta **TVA in suma de x lei**, astfel:

- x lei TVA aferenta serviciilor de management si chirie;
- x lei TVA aferenta cheltuielilor de protocol

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatar si organele de inspectie fiscala, se retine:

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei, stabilita in urma inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finanelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta daca .X.

poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adugata aferenta serviciilor de management si chirie, in conditiile in care nu justifica cu documente ca aceste servicii au fost efectiv prestate si utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, intre .X., in calitate de beneficiar si .Y., in calitate de executant a fost incheiat contractul de management fara numar din data de x/2015.

In baza contractului mai sus mentionat, .Y. a emis catre .X. factura nr. X/2016 in valoare totala de x lei din care TVA in suma de x lei, reprezentand servicii management si chirie.

Urmare verificarilor efectuate, intrucat s-a constatat ca .X. nu a facut dovada cu documente ca aceste servicii au fost efectiv realizate si destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei aferenta serviciilor facturate de .Y.

In drept, conform art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada supusa verificarii:

***“Art. 297-(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile;”***

Potrivit acestor prevederi legale, se retine faptul ca o persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operatiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata care a efectuat achizitiile.

In speta sunt incidente si prevederile art. 299 alin. (1) lit. a) din acelasi act normativ:

“Art. 299 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 (...)”

Conform acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, persoana impozabila trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 319.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se retine ca legiuitorul a conditionat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere, iar cele de forma de exercitare a acestuia.

Se retine totodata, ca detinerea unei facturi care contine informatiile obligatorii prevazute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu este suficienta pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, societatea trebuind sa justifice in primul rand faptul ca serviciile achizitionate pe baza de factura sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, in conformitate cu prevederile legale citate in speta.

Totodata, se retine ca aceste cerinte legale trebuie indeplinite in mod cumulativ, astfel ca neindeplinirea uneia dintre ele, respectiv indeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

In speta, se mentioneaza ca .X. si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de x lei, inscrisa in factura emisa de .Y. in baza contractului de management fara numar din data de x/2015, inasa urmare constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA in cuantumul mai sus mentionat intrucat societatea nu a justificat cu documente faptul ca serviciile in cauza au fost efectiv realizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor la care societatea face referire prin contestatia formulata, documente avute in vedere de organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala, precum si a celor anexate contestatiei, se retin urmatoarele:

La data emiterii facturii nr. X/2016, .X. si .Y. erau parti afiliate, .Y. (actionarul majoritar al .X.) avand urmatoarea structura a asociatilor:

- .Y., cu o cota de participatiune la capitalul social de 92%;
- .Y., reprezentata de domnul .Y., care este asociat si al .X., cu o cota de participatiune la capitalul social de 8%.

Domnul .Y. figureaza ca administrator al .Y., iar din data de x/2016 este singurul angajat al societatii.

Din referatul cauzei rezulta ca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala o anexa prin care sa se justifice detaliat in ce anume au constat serviciile prestate de domnul .Y., cat si timpul alocat pentru fiecare activitate in parte.

La pct. 3.4 din contract sunt prezentate responsabilitatile zilnice ale administratorului, fara a fi justificate cu niciun document sau anexa care sa demonstreze ca au fost efectiv prestate in scopul activitatii economice, astfel:

- *“gestiunea zilnica, organizarea si coordonarea activitatilor”* - nu a fost prezentata o anexa cu numarul de ore efectiv alocate pentru coordonarea activitatilor;

- "obținerea în conformitate cu legea aplicabilă, și menținerea în vigoare a tuturor licențelor, permiselor și autorizațiilor necesare pentru desfășurarea corectă a activității societății" - nu a fost prezentată nicio licență, permis sau autorizație necesară obținută de societate prin intermediul domnului .Y., societatea având deja autorizațiile de funcționare emise din anul 2005, de la data începerii activității;

- "pastrarea registrelor societății" - se menționează că această sarcină revine societății care se ocupă cu serviciile de contabilitate și audit cu care există un contract încheiat;

- "executarea contractelor și documentelor" - la solicitarea organelor de inspecție fiscală nu a fost prezentat niciun contract încheiat în această perioadă prin intermediul administratorului sau o dovadă a discuțiilor sau negocierilor purtate de acesta în acest sens;

- "angajarea și concedierea personalului" - organelor de inspecție fiscală nu li s-a pus la dispoziție o situație cu salariații efectiv angajați sau concediați de domnul .Y..

Societatea contestată a anexat contestației trei decizii de încetare a contractelor de muncă emise în data de x/2015 care nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât se referă la o perioadă anterioară celei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA, respectiv octombrie 2015 față de februarie 2016.

Organele de inspecție fiscală precizează că în contractul de management se prevede în sarcina administratorului "servicii standard"-pag. 3 din contract, "folosindu-se de beneficiul tuturor cunoștințelor sale de expertiză și abilitățile sale tehnice și să depună toate eforturile pentru a promova interesele societății"-pag. 5, cu toate că .X. are încheiate contracte de consultanță financiară, juridică, audit, etc. și colaborează cu mai multe societăți din România și Olanda pentru promovarea intereselor sale.

De asemenea, se reține că .Y. reprezentată de domnul .Y. este asociat al .X., cât și al .Y. reprezentată tot de domnul .Y. și prin contractul de novatie încheiat în data de x/2015 au mai fost deja facturate către .X. cheltuieli aferente serviciilor prestate, astfel:

- ".Y. va factura către .X. suma de x euro (fără TVA), plus cheltuieli în valoare de x euro;

- ".Y. va factura către .X. suma de x euro (fără TVA), plus cheltuieli în valoare de x euro."

Conform contractului de novatie anexat la dosarul contestației și din datele furnizate de aplicația fiscnet-ANAF rezultă că domnul .Y. este reprezentant al .Y. , .Y. (.Y. fiind acționar al .X. și .Y.-administrator).

Organele de inspecție fiscală menționează în referatul cauzei faptul că .X. facturează cheltuieli către domnul .Y. în Olanda prin .Y. conform contractului de novatie (asa cum reiese și din raportul VIES), cât și în România prin .Y.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că societatea contestată nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte numărul de ore efectiv alocate de domnul .Y. pentru coordonarea activităților, autorizații, permise obținute prin intermediul acestuia, contracte de muncă încheiate de către acesta sau decizii de încetare a raporturilor de muncă din

perioada facturata, documente care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate in scopul realizarii de operatiuni taxabile si ca achizitia serviciilor in cauza era necesara in acest scop.

Afirmatia societatii potrivit careia organele de inspectie fiscala nu i-au solicitat documente justificative nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat nici cu ocazia formularii contestatiei contribuabila nu a inteles sa depuna aceste documente, iar cele pe care le-a depus nu sunt de natura sa inlature sau sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala.

In speta sunt aplicabile si considerentele Inaltei Curti de casatie si Justitie cuprinse in Decizia nr. 1261/12.03.2014, potrivit carora:

“(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar si a TVA se impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor dar si a legaturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea contribuabilului.

Avand in vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii legea romana inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.”

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada verificata, precum si faptul ca argumentele societatii nu sunt de natura sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala, rezulta ca acestea in mod legal au constatat ca .X. nu are drept de deducere a TVA in suma de x lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de .X. in ceea ce priveste TVA in suma de x lei.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei, stabilita in urma inspectiei fiscale

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta daca TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol peste limita legala poate fi incadrata in categoria cheltuielilor deductibile in conditiile in care societatea avea obligatia colectarii TVA pentru aceste cheltuieli.

In fapt, in luna februarie 2016, contestatara a inregistrat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in suma de x lei pentru care nu a colectat TVA.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA in suma de x lei.

In drept, in materia TVA sunt incidente prevederile art. 270 alin. (8) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

“Art 270 - (8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

c) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice.”

Coroborat cu pct. 7 alin. (12) lit. a) și b) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal:

“(12) În sensul art. 270 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal:

a) bunurile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea fiecărui cadou oferit este mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA. Cadoul cuprinde unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. În situația în care persoana impozabilă a oferit și cadouri care depășesc individual plafonul de 100 lei, exclusiv TVA, însumează valoarea depășirilor de plafon aferente unei perioade fiscale, care constituie livrare de bunuri cu plată, și colectează taxa, dacă taxa aferentă bunurilor respective este deductibilă total sau parțial. Se consideră că livrarea de bunuri are loc în ultima zi lucrătoare a perioadei fiscale în care au fost acordate bunurile gratuit și a fost depășit plafonul. Baza impozabilă, respectiv valoarea depășirilor de plafon, și taxa colectată aferentă se înscriu în autofactura prevăzută la art. 319 alin. (8) din Codul fiscal, care se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a acordat bunurile gratuit în cadrul acțiunilor de protocol și a depășit plafonul;

b) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri constituită din operațiuni taxabile, scutite cu sau fără drept de deducere, precum și din operațiuni pentru care locul livrării/prestării este considerat a fi în străinătate potrivit prevederilor art. 275 și 278 din Codul fiscal.”

Rezulta ca pentru cheltuielile de protocol care depasesc limita legala, operatiunea este asimilata livrării și TVA se colectează, neputând reprezenta cheltuiala deductibila.

Afirmatia societatii potrivit careia aceasta nu deduce TVA aferenta cheltuielilor de protocol nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat cu ocazia formularii contestatiei contribuabila nu a inteles sa depuna documente care sa inlature sau sa combata constatările organelor de inspectie fiscala, respectiv nu face dovada ca nu a inregistrat aceste cheltuieli de protocol in evidentele contabile ale societatii, conform art.73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

“Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completarile ulterioare

“Art. 276-(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Din textul de lege mai sus prezentat rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Avand in vedere cele precizate, constatările organelor de inspectie fiscala, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016 in ceea ce priveste TVA in suma de x lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 73 alin. (1) si art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare, art. 270 alin. (8) lit. c), art. 297 alin. (4) si art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 7 alin. (12) lit. a) si b) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

DECIDE :

Respinge ca neintemeiată si nesustinuta cu documente contestația formulată de .X. împotriva Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. x/2016 emisă in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2016 de Administratia pentru Contribuabili Mijlocii Ploiesti pentru **TVA respinsa la rambursare si stabilita suplimentar in suma de x lei.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.