



Ministerul Finanțelor Publice

**Agencia Națională de Administrare
Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Bihor**



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
cod poștal 410 519, Z
Tel : 0259 433 056
Fax : 0259 435 209

DECIZIA Nr. din2009
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bihor prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Bihor prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxă pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală, SC "X" SRL aduce următoarele argumente:

- arată că în urma inspecției fiscale s-a stabilit că societatea a depășit în luna 2007, plafonul prevăzut pentru obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA conform prevederilor art. 152 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal și că a realizat operațiuni impozabile conform prevederilor art. 126 alin.(1) constând în venituri din servicii de închiriere, servicii turistice, intermediari transporturi internaționale de persoane, servicii de intermediari în asigurări și cursuri de formare și perfecționare profesională;

- precizează că în legătură cu organizarea cursurilor de formare profesională, societatea a încheiat cu furnizorul SC "T" SRL contractul nr. Z pentru organizarea și desfășurarea cursurilor și programelor de formare profesională în turism, furnizorul fiind o societate autorizată în conformitate cu prevederile OG nr. 129/ 2000 și HG nr. 522/ 2003;

- menționează că după cum reiese din Încheierea nr. Z a Oficiului Registrului Comerțului, este autorizată pentru a desfășura activități de învățământ și conform clauzelor contractuale stabilite cu SC "T" SRL, urma să organizeze și să deruleze cursuri de formare profesională în numele societății prestatoare, care asigură pregătirea materialelor necesare la fiecare curs precum și cadre didactice, evaluările finale urmând a fi efectuate de către prestator, care acordă și diplomele de absolvire;

- susține că în baza aceluși contract, a pus la dispoziția prestatorului serviciilor de formare profesională doar spațiile necesare instruirii, acționând ca un simplu intermediar, activitatea de învățământ fiind o operațiune scutită de TVA și pentru care nu poate fi obligată la plata taxei aferentă unor sume de care nu a beneficiat și care sunt exceptate de la plata TVA;

- consideră că taxa pe valoarea adăugată ar putea avea ca și bază de calcul doar suma încasată de către societate ca și comision, respectiv diferența dintre suma facturată de prestator și cea încasată de SC "X" SRL de la cursanți;

- arată că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii de intermediari - asigurări, societatea se încadrează în prevederile art. 141 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, în sensul că aceste activități sunt scutite de la plata taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. Z cu privire la obligațiile fiscale stabilite în sumă totală de Z lei, ca netemeinică și nelegală, anularea Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție

fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

În perioada verificată2007 -2009, SC "X" SRL din Z a efectuat operațiuni impozabile obținând venituri din servicii de închiriere, servicii turistice, servicii intermediari asigurări, intermediari transport internațional, intermediari imobiliare și cursuri de formare și perfecționare profesională și a depășit în luna aprilie 2007 plafonul prevăzut peste care avea obligația înregistrării în scopuri de TVA (echivalentul în lei a 35.000 euro), devenind platitoare începând cu data de 01.06.2007.

Societatea beneficiază de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru veniturile realizate din servicii de închiriere și pentru veniturile realizate din prestări de servicii de intermediere transport internațional de persoane, iar pentru veniturile în suma de Z lei realizate din prestări de intermediari asigurări aceasta datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă potrivit prevederilor legale cu privire la externalizarea tranzacțiilor în domeniul asigurărilor.

Pentru veniturile realizate din prestări servicii de cursuri de formare și perfecționare profesională, organele de inspecție fiscală au constatat că SC "X" SRL nu era autorizată să desfășoare această activitate și a subcontractat de la SC "T" SRL din Z (formator autorizat de Consiliul Național de Formare Profesională a Adulților) prestări de servicii de formare profesională pentru care prestatorul i-a emis facturi fiscale, societatea facturând la rândul său către clienți sumele încasate de la aceștia, prin urmare SC "X" SRL s-a comportat ca un cumpărător revânzător de prestări de servicii și datorează taxa pe valoarea adăugată pentru întreaga valoare facturată în perioada 2007 - 2009 către cursanți în sumă totală de Z lei.

Ținând seama de aceste constatări și de celelalte venituri impozabile realizate în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2007 -2009.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în Z, str. Z nr. Z, ap. Z, jud. Z, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de înregistrare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL datorează bugetului de stat obligațiile fiscale în suma de Z lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente stabilite de organele de inspecție fiscală prin impozitarea veniturilor realizate din prestări servicii de intermediere asigurări și din organizarea de cursuri de formare și perfecționare profesională pentru care societatea nu a fost autorizată.

În fapt, în perioada verificată2007 -2009 SC "X" SRL a devenit platitoare de taxă pe valoarea adăugată prin depășirea plafonului prevăzut pentru regimul special de scutire, realizând venituri din organizarea de cursuri de formare și perfecționare profesională fără a fi direct autorizată pentru activități de formare profesională a adulților și din prestări servicii de intermediere asigurări, pentru care nu a colectat taxă pe valoarea adăugată aferentă.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 129 alin.(3) lit. e) și art. 141 alin.(1) lit. f) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"Art. 129. Prestarea de servicii

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

[...]

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

[...]

Art. 141. Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării. (1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

[...]

f) activitatea de învățământ prevăzută în Legea învățământului nr. 84/ 1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **formarea profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități autorizate.**"

coroborate cu cele ale art. 135 alin.(1) și (2) din Legea nr. 84/ 1995 a învățământului, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează că:

"(1) Persoanele juridice sau fizice pot organiza, în cadrul sistemului de formare continuă, împreună cu unități sau instituții de învățământ sau separat, cursuri de calificare, perfecționare și conversie profesională a adulților, care oferă certificate de competență profesională recunoscute pe piața muncii.

(2) **Persoanele juridice pot organiza cursurile prevăzute la alin.(1) numai dacă au prevăzute în statut aceste activități și dacă**

sunt autorizate de Ministerul Educației și Cercetării și, după caz, de Ministerul Muncii Solidarității Sociale și Familiei sau de alte autorități publice în baza criteriilor de evaluare stabilite prin regulament aprobat de cele două ministere, cu respectarea standardelor operaționale conform legii.”

Potrivit dispozițiilor legale de mai sus, societățile beneficiază de prevederile privind scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru activitatea de învățământ și formare profesională a adulților, precum și pentru prestări de servicii în strânsă legătură cu acestea, numai dacă au prevăzut în statut faptul că desfășoară activitate de formare profesională și sunt autorizate să desfășoare această activitate.

Or, în cazul de față SC “X” SRL nu a îndeplinit pe toată perioada verificată condiția privind autorizarea, nefiind autorizată să organizeze programe de perfecționare profesională decât după data de Z când a obținut de la Consiliul National de Formare Profesionala a Adultilor Autorizatiile seria Z, anexate în copii xerox la dosar, asadar societatea nu poate fi scutita de la plata taxei pe valoarea adăugată pentru această activitate desfășurată în perioada 2007 - 2009.

În ceea ce privește baza impozabilă pentru calculul taxei pe valoarea adăugată, aceasta este constituită din veniturile totale obținute din încasări de la cursanți, înscrise în facturile emise către aceștia, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 137 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare după data de 01.01.2007, care menționează:

“(1) **Baza de impozitare este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din **tot ceea ce constituie contrapartida obținută** sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,[...]”, coroborate cu dispozițiile pct. 7 alin. (3), (4) și (5) din Normele metodologice date în aplicarea art. 129 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, unde se specifică:

“7. (3) Este considerată prestare de servicii [...], intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatat potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/ prestatorul efectuează livrarea de bunuri/ prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele

beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision [...].

(4) Emiterea de către mandatar a unei facturi în numele său către cumpărător, pentru livrarea de bunuri intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 6 alin.(2) - (4). De asemenea, mandatarul devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factura întocmită pe numele său.

(5) Prevederile alin.(4) sunt aplicabile și în cazul în care mandatarul intermediază o prestare de servicii.”

Ca atare, intrucat contestatoarea a emis facturile direct pe numele beneficiarilor cursurilor pentru întreaga valoare încasată de la aceștia și de asemenea, a primit de la prestatorul SC “T.” SRL din Z pentru taxele de școlarizare percepute de acesta facturi fiscale întocmite pe numele său, potrivit dispozițiilor legale citate societatea a devenit cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru activitatea de intermediere în organizarea de cursuri de perfecționare profesională, baza de impozitare pentru calculul TVA fiind formata din veniturile obținute reprezentând sumele facturate și încasate de la clienți.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că pentru veniturile în suma de Z lei (anexele nr. 1, nr. 3 și nr.7 la raportul de inspecție fiscală) realizate în perioada2007 -2009 din activitatea de organizarea cursurilor de perfecționare profesională sau managerială SC “X” SRL datorează taxa pe valoarea adăugată, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la susținerea că taxa pe valoarea adăugată trebuia calculată doar asupra diferenței dintre sumele încasate de la clienți și taxele de școlarizare plătite societății prestatoare, aceasta nu poate fi luată în considerare fiind o simplă afirmație fără temei legal, deoarece reglementările legale în domeniu prevăd clar și fără echivoc faptul că modul cum a emis și a primit facturile privind aceste operațiuni au transformat societatea în cumpărător revânzător, adică a cumpărat serviciile în cauză de la prestator și le-a revândut către cursanți, pentru un vânzător baza impozabilă fiind întotdeauna suma veniturilor realizate. În același timp, SC "X" SRL datorează taxa pe valoarea adăugată și pentru veniturile din prestări de servicii de intermediari asigurări în suma de Z lei obținute în perioada verificată, acestea fiind venituri impozabile pentru intermediarii care nu suportă riscul asigurării, în conformitate cu prevederile art. 141 alin.(2) lit.b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează:

“Art. 141. - (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

b) operațiunile de asigurare și/ sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/ sau de reasigurare efectuate de persoanele care intermediază astfel de operațiuni;”,

completate cu cele ale pct. 35¹ alin.(2) din Normele metodologice date în aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare potrivit art. I lit. F pct. 24 din Hotărârea Guvernului nr. 1.579/ 2007, care specifică:

“(2) În cazul externalizării tranzacțiilor în domeniul asigurărilor, scutirea depinde de entitatea care încheie contractul cu clientii și care suportă riscul. **Scutirea nu se acordă pentru societățile către care se externalizează serviciile, dacă acestea nu suportă riscul și nu încheie contracte de asigurare în nume propriu.**”

Așadar, contestatoarea nu beneficiază de scutire de la plata TVA nici pentru intermedierea de asigurări, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pe cale de consecință, potrivit considerentelor arătate în prezenta decizie cu privire la veniturile din organizări de cursuri de perfecționare profesională și intermediere de asigurări și ținând seama de celelalte venituri impozabile realizate (turism, intermediere imobiliare, refacturări de utilități) necontestate de societate, se mențin constatările organelor de inspecție fiscală privind stabilirea pentru veniturile impozabile în sumă totală de Z lei a unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de Z lei.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de Z lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată, calculate de la data primei scadente până la data controlului, respectiv pe perioada2007 -2009, menționăm că acestea raman de plată în sarcina contestatoarei în conformitate cu principiul de drept “accesorium sequitur principale”-secundarul urmează principalul, fiind datorate potrivit prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

“Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, precizăm că aceasta este de competența Activității de Inspecție Fiscală Bihor conform dispozițiilor art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC “X” SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bihor conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director coordonator