

DECIZIA NR. 826/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 8445/15.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de A.J.F.P. X, prin adresa nr. 1094/14.03.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 8445/15.03.2018, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2520/2004, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Ecaterina Teodoroiu, nr. 2bis, cam. 1, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1094/27.02.2018, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2017*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2017 și **are ca obiect suma parțială de T lei reprezentând TVA, din care T1 lei TVA respinsă la rambursare.**

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, stabilit raportat la data confirmării primirii plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2017, respectiv data de **15.01.2018**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Oficiul poștal, respectiv **15.02.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Contestația este formulată prin SCA X, fiind anexată Împuternicirea avocațială nr. 66417 și prezintă semnătura av. dr. RC în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin avocat.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1094/27.02.2018, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-X/19.12.2017, emisă de către A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/19.12.2017, aducând în susținere următoarele argumente:

Societatea precizează că nu contestă TVA în sumă totală de T2 lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. F-X/19.12.2017, punctele 1, 3 și 4.

1) Referitor la punctul 2 din Decizie–TVA respinsă la deducere în sumă de T3 lei

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că organul de control a considerat nedeductibilă cheltuiala cu serviciile de îmbunătățire/extindere a modulelor programului software furnizat inițial de CE Software Ltd. China, servicii facturate de prestatorul BTC X Group S.R.L., apreciind că societatea nu face dovada că deține acest program, acesta nefiind înregistrat în proprietatea societății.

Referitor la aceste concluzii ale echipei de control, societatea consideră că sunt eronate întrucât:

a) inspectorii fiscali au reținut, cu ocazia controlului efectuat, că societatea utilizează programul software respectiv, deci nu poate fi negată nici existența fizică a acestuia și nici utilizarea lui în scopul exclusiv al obținerii de venituri din activitatea de prestări de servicii către clienții săi. Petenta precizează că activitatea sa presupune folosirea zilnică a softului respectiv pentru prestarea de servicii la distanță către clienții din Germania;

b) deține și a prezentat la control contractele de achiziție și extindere a programului informatic. Petenta consideră că faptul că programul software a intrat inițial în utilizarea societății altfel decât cu obligația corelativă de plată a unui preț către producătorul chinez, care a beneficiat în locul prețului, potrivit dispoziției paragrafului 3 din contract, de o contraprestație în servicii din partea persoanei impozabile, nu are nicio relevanță d.p.d.v. fiscal;

c) nu are relevanță fiscală nici faptul dacă valoarea programului software inițial ar fi trebuit (sau nu) să fie dedusă în regim de amortizare fiscală, căci ceea ce a făcut obiectul inspecției fiscale a fost deductibilitatea cheltuielii ulterioare cu serviciile de upgrade/extindere a modulelor softului inițial, servicii contractate cu un terț și nu cu autorul softului inițial;

d) neînregistrarea unui bun necorporal în evidențele financiar-contabile nu este sinonimă cu inexistența bunului sau cu nedeținerea sa legitimă, societatea susținând că programul software este folosit în conformitate cu înțelegerea contractuală dintre părți.

2) Referitor la punctul 5 din Decizie–TVA respinsă la deducere în sumă de T4 lei

Societatea precizează că organele de control au considerat nedeductibilă cheltuiala înregistrată în perioada 2015-2017 cu parte din costurile de călătorie în Germania decontate pentru asociatul unic Gabriel F, așa cum au fost acestea refacturate de societatea germană RC Dienstleistungs GmbH, pe motiv că nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul activității desfășurate.

Petenta consideră că această măsură a inspectorilor fiscali este netemeinică, și aduce în susținere următoarele motivații:

a) nu este vorba despre achiziția de servicii de la prestatorul RC Dienstleistungs GmbH, ci de suportarea (prin refacturare/subfacturare) a unei cote-părți din costurile de călătorie pentru domnul F, care într-o singură deplasare în Germania acționează în mod direct în interesul mai multor societăți de tip GbR dar și în interesul societăților de administrare a societăților GbR - fiind firească și justificată economic o asemenea împărțire a costurilor între beneficiarii implicați, conform părții de interes în aceste vizite. Societatea recunoaște că această defalcare de costuri nu poate fi obiectiv făcută pe baza unor algoritmi exacti și de aceea ea se face în baza unui acord rezonabil între societăți, care să reflecte cât mai îndeaproape realitatea, dar precizează că nici organul de control nu indică temeiul legal pentru obligativitatea prezentării unei „chei de control”;

b) asociatul societății, vorbitor nativ de limba germană, a avut și are un rol important în contractarea și menținerea relațiilor comerciale cu clienții clienților societății (societățile germane de tip GbR administrate financiar de SC X SRL). Contestatara menționează că vizitele la clienți pot include discuții de principiu, tratative referitor la plăți întârziate, negocieri de tarife, calcule, relații comerciale generale, vizite la autorități germane sau la bănci din Germania, și consideră că astfel este evidentă corelația dintre necesitatea efectuării cheltuielii și realizarea de venit din obiectul statutar de activitate al subscrisei;

c) în anul 2017 societatea a avut statut fiscal de microîntreprindere astfel că, dacă respectiva cotă de cheltuieli ar fi fost suportată de administratorii societăților germane GbR - societăți de naționalitate română cu statut de întreprindere mică- aceasta ar fi dus la scăderea impozitului pe profit datorat de întreprinderile mici, în timp ce la SC X SRL suportarea acestor cheltuieli nu a generat nicio influență asupra bazei de impozitare, care se constituie doar din venituri.

3) Referitor la punctul 6 din Decizie –TVA colectată în sumă de T5 lei

Petenta consideră că inspectorii fiscali au abuzat de dreptul de apreciere conferit lor de Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și au încălcat regula rezonabilității (art. 6 alin. 2 din Codul de procedură fiscală) atunci când au considerat că adevăratul beneficiar al serviciilor de suport financiar prestate de SC X SRL ar fi societățile de naționalitate română, asociați garanți și totodată administratori ai societăților germane de tip GbR, și nu acestea din urmă, cu consecința imediată a obligării SC X SRL să colecteze TVA aferent serviciilor facturate (T5 lei pentru venituri încasate + T6 lei pentru venituri încă neîncasate). Petenta susține că:

a) echipa de control a ignorat conținutul contractului de prestări de servicii nr. 104/5.01.2015 care prevede în mod explicit că SC X SRL efectuează servicii de suport financiar (inclusiv

păstrarea de sume de bani și realizarea de plăți) în beneficiul direct și exclusiv al societăților de naționalitate germană E Bau GbR, E Kraft GbR, KS GbR și RE GbR, și nicidecum în beneficiul administratorilor acestora (societăți de naționalitate română). Contestatara mai precizează că serviciile nu au nimic de-a face cu atribuțiile de administrare (conducere, management) ce revin administratorilor societăților GbR.

b) modul de lucru reținut în Raport exclude reinterpretarea dată de inspectorii fiscali raporturilor contractuale dintre părți, întrucât aceasta este singura activitate economică pe care SC X SRL o desfășoară, societatea considerând că raționamentul inspectorilor că prin contractul 104/2015 ar fi fost diminuate atribuțiile administratorilor societăților GbR și că o parte din aceste atribuții ar fi fost transferate SC X SRL, este greșit;

c) un control fiscal cu tematică similară, desfășurat de inspectorii A.J.F.P. X în perioada noiembrie - decembrie 2017 la societatea BA S.R.L. (presupus „beneficiar” al serviciilor pe care ar fi trebuit să le factureze), nu a avut nimic de obiectat asupra modelului de afacere și modului de facturare astfel că petenta consideră că prin modul de acțiune organul fiscal a încălcat dispoziția art. 6 alin. 1 Codul de procedură fiscală;

d) modul de lucru și de facturare impus de inspectorii fiscali nu s-ar solda cu nicio diferență valorică pentru bugetul de stat, în condițiile în care, ar trebui să factureze serviciile cu TVA către societățile de naționalitate română, acestea din urmă ar fi în poziția de a solicita recuperarea taxei plătite, efectul fiscal fiind neutru.

Societatea susține că în perioada supusă inspecției a prestat exclusiv servicii către clienți cu rezidență fiscală într-un stat membru UE, pentru care locul prestării este considerat a fi în străinătate, și ca atare prețul acestor servicii în mod corect nu a fost purtător de TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., o TVA în sumă de T7 lei și au respins la rambursare TVA în sumă de T8 lei, perioada verificată fiind 01.09.2012- 30.09.2017.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2017, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală **F-X/19.12.2017**, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. **F-X/19.12.2017** care face obiectul prezentei contestației, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influențe asupra obligațiilor fiscale contestate de SC X SRL:

1) Echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada verificată, societatea deduce TVA în sumă de T3 lei aferentă achiziției de servicii de completare a programului de software, facturate de către BTC X GROUP SRL, conform contractului de soft individual din data de 04.01.2016 încheiat între cele două societăți.

În explicațiile scrise date de reprezentantul societății, acesta a afirmat că „pentru administrarea eficientă a societăților de tip GbR este necesar un program soft dedicat, motiv pentru care, în condițiile în care în anul 2015 SC X SRL a preluat din ce în ce mai multe activități, s-a decis implementarea unor programe noi. Drept urmare, pentru implementarea programelor noi, s-a decis colaborarea cu societatea CE din China, societate care urma să furnizeze către SC X SRL părțile de program care au tangență cu departamentul financiar și fiscal în schimbul delegării unei persoane care să asigure comunicarea, să înlăture barierele lingvistice și să pună la punct colaborarea din toate punctele de vedere. În nota explicativă se mai precizează că cu CE Software LTD nu a mai facturat către SC X SRL contravaloarea softului, considerându-se că aceasta este achitată prin delegarea persoanei, iar CE Software

LTD, beneficiind de Know-how-ul acumulat din această colaborare va factura către alte societăți părțile de program care nu au legătură cu departamentul financiar.

Totodată în răspunsul la întrebările formulate de către echipa de control, reprezentantul societății a afirmat că softul nu a fost reflectat în contabilitate deoarece a fost achiziționat într-un fel de acțiune barter, nu a avut la bază plăți și astfel nu a fost reflectat în contabilitate.

Inspectorii fiscali au constatat că în conformitate cu pct. 1 și 2 din Contractul încheiat cu CE Software LTD, software-ul care face obiectul contractului constă în două proiecte majore, DMS și ADMIN, sistemul de management al documentelor și software de administrare. Conform Contractului nr. 104/05.01.2015 încheiat cu societățile de tip GbR, X SRL se ocupă doar de administrarea problemelor financiare. În concluzie, din documentele prezentate, organele de control au precizat că nu se poate stabili dacă întregul soft pentru care a fost delegată în China angajata SC X SRL sau doar o parte din acesta, este necesar pentru desfășurarea operațiunilor impozabile ale societății, iar restul ar fi trebuit refacturat către alte societăți (respectiv părțile de program care nu au legătură cu departamentul financiar).

Deoarece societatea nu a făcut dovada deținerii softului inițial, acesta nefiind înregistrat în proprietatea societății, echipa de control a concluzionat că TVA aferentă serviciilor facturate de BTC X Group SRL, care nu au suport clar în evidența contabilă, pentru a ști în ce scop au fost achiziționate, nu poate fi atribuită realizării de operațiuni impozabile, și drept urmare, în baza prevederilor art. 297 alin. 1 și 4 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TVA în sumă de **T3 lei** a fost respinsă la deducere.

2) În perioada 2015-2017, SC X SRL a înregistrat costuri de călătorie în spațiul comunitar pentru asociatul unic, dl F Gabriel, costuri care au fost refacturate de societatea afiliată SC RC Dienstleistungs GmbH, și pentru care a dedus TVA în sumă de T4 lei.

Organele de control precizează că relația de afiliere între societăți este dată de faptul că dl F Gabriel, asociatul unic al X SRL, deține 99% din părțile sociale ale SC BA SRL, care la rândul ei deține 42,86% din părțile sociale ale SC RC Dienstleistungs GmbH.

La solicitarea echipei de control, reprezentantul SC X SRL a precizat că dl F Gabriel desfășoară în călătoriile de afaceri activități de natura:

- transportă documente oficiale din România în Germania și invers;
- rezolvă diverse treburi administrative pentru societățile de tip GbR (cu autoritățile din Germania, cu Banca etc.);
- vizitează clienții societăților de tip GbR, pentru negociere contracte, discuții comerciale, modalități de plată, întârzieri de plată, alte probleme în relațiile cu clienții.

Acesta mai precizează că într-o deplasare dl F Gabriel acționează în numele și în interesul diverselor societăți implicate în administrarea societăților de tip GbR (Beratung, Rode, X SRL) drept pentru care costurile de deplasare se împart, X SRL preluând mare parte costurile de deplasare pe teritoriul Germaniei (bonuri de combustibil, închiriere auto, bilete de tren, alte mici cheltuieli), cheltuielile în volum mai mare (deplasare RO-GER-RO, cazare, diurna, asigurare călătorie etc.) fiind preluate de ceilalți parteneri comerciali.

Echipa de control precizează că în conformitate cu prevederile contractelor de asociație, de administrarea societăților de tip GbR se ocupă exclusiv asociatul gerant, și subliniază că societatea X SRL nu a emis ordine de deplasare pentru aceste deplasări de afaceri ale d-lui F Gabriel.

Având în vedere faptul că SC X SRL facturează pentru serviciile financiare prestate o cota fixă din comisionul de administrare, inspectorii fiscali au concluzionat că în valoarea tarifelor serviciilor furnizate de X SRL nu se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

Totodată, echipa de control precizează că în cazul serviciilor intra-grup de rutină trebuie avută în vedere valoarea serviciului pentru beneficiar, respectiv cât de mult ar fi dispusă o companie independentă să plătească pentru acel serviciu în circumstanțe comparabile iar prin prisma stabilirii realității prestării serviciului intra-grup de rutină se impune verificarea următoarelor aspecte:

- dacă serviciul a fost prestat;

- dacă serviciul prezintă sau nu o valoare economică sau comercială care contribuie la consolidarea poziției sale comerciale;
- dacă beneficiarul ar fi fost dispus să plătească pentru respectiva activitate sau ar fi executat-o chiar el.

Inspectorii fiscali sesizează că pentru a fi respectat principiul lungimii de braț, metoda de alocare aleasă trebuie să conducă la un rezultat care este în concordanță cu ceea ce companiile independente ar fi dispuse să accepte. De asemenea, alocarea costurilor trebuie să aibă la bază chei de alocare cum ar fi: cifra de afaceri, numărul de angajați, dotarea cu echipamente, etc.

Organele de control fac trimitere la ghidul OCDE în care există două comentarii deosebit de pertinente referitoare la cheile de alocare:

„Metodele de facturare indirectă trebuie să țină seama de caracteristicile comerciale ale fiecărui caz în parte (de exemplu cheia de alocare trebuie să aibă sens în circumstanțele respective), să conțină măsuri de protecție împotriva manipulării, să urmeze principii contabile solide și să poată produce prețuri sau alocări de costuri proporționale cu beneficiile curente sau anticipate în mod rezonabil ale beneficiarului serviciului.” (OCDE 7.23)

B. „Pentru a respecta principiul deplinei concurențe, metoda de alocare aleasă trebuie să conducă la un rezultat care este în concordanță cu ceea ce ar fi fost dispuse să accepte companii independente comparabile.” (OCDE 7.24)

Deoarece societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor, nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul activităților desfășurate ca întreprindere independentă iar contribuabilul nu a dovedit că societatea afiliată menționată furnizează în plus servicii societății X SRL, în baza prevederilor art. 146 alin. (1) lit. b) din Legea 571/2003, în vigoare până la 31.12.2015 și ale art. 299 alin. (1) lit. b) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, echipa de inspecție a încadrat la nedeductibilă TVA aferentă costurilor de călătorie facturate de către RC DIENSTLEISTUMGS GmbH aferente perioadei verificate, în sumă totală de **T4 lei**.

3) Organele de control sesizează că în perioada martie 2015- septembrie 2017, facturile de prestări servicii întocmite de societate au fost emise către societățile de tip GbR din Germania, deși conform Contractelor de asociație al unei societăți de tip GbR, conducerea și reprezentarea legală a societății în afară îi revine doar asociatului gerant (SC BA SRL și SC BAU VWG SRA SRL), care pentru activitatea sa primește lunar o compensație în procent de 30 % din veniturile realizate de GbR. Totodată s-a constatat că SC X SRL primește pentru serviciile prestate o parte din comisionul de administrare pe care asociatul gerant îl facturează în mod normal iar contractul 104/05.01.2015 între societățile de tip GbR și X SRL este doar o exprimare a acordului ca serviciile de administrare financiară să fie efectuate de aceasta din urmă, conducerea activității GbR-urilor fiind cedată integral asociatului gerant.

La întrebarea formulată de organele de control cu privire la motivul pentru care nu emite facturi pentru cota de servicii de administrare către asociatul gerant (societățile românești SC BA SRL și SC BAU VWG SRA SRL) reprezentantul SC X SRL a precizat că societatea preia o parte din activitățile celor doi asociați geranți, care pot, conform prevederilor contractuale, să delege conducerea firmei sau o parte din aceasta. Astfel, acestea, odată cu semnarea contractului 104/05.01.2015, cedează parte din această conducere și implicit parte din comisionul de administrare către SC X SRL. Drept urmare SC BA SRL și SC BAU VWG SRA SRL nu mai facturează întreg comisionul de administrare către societățile de tip GbR ci doar partea diminuată cu comisionul aferent activității X SRL.

Conform celor prezentate de către administratorul societății în Nota explicativă, și a documentelor prezentate, echipa de control a concluzionat că susținerea reprezentantului societății că prin contractul 104 a fost modificat Contractul de asociație GbR, nu este reală deoarece:

- contractul 104 nu face nicio referire la Contractul de asociație GbR, acesta fiind de fapt o continuare a contractului 101/07.03.2012, care prevedea administrarea într-un cont comun a sumelor de bani realizate de societățile de tip GbR, și în baza căruia X SRL nu

factura direct către societățile de tip GbR, ci către societatea căreia asociatul gerant îi cedase administrarea;

- societățile de tip GbR își exprimaseră deja voința prin Contractul de societate, cu privire la persoanele care să se ocupe de conducerea firmei și de reprezentarea legală a societății în afară, activitate care revine doar asociatului gerant (SC BA SRL și SC BAU VWG SRA SRL);
- în contractul 104 societățile de tip GbR nu modifică acordarea comisionului de administrare ca procent din veniturile realizate de GbR ci își dau acordul pentru ca asociații geranți să cedeze o parte din comisionul de administrare, confirmând rolul asociatului gerant de unic conducător al firmei și reprezentant legal al societății în afară.
- Organele de control sesizează că în perioada 01.08.2014-31.01.2015 SC X SRL a facturat serviciile sale cu TVA către HSTD PST SRL (asociat gerant la acea vreme).

În baza dispozițiilor art. 11 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, echipa de control a concluzionat că beneficiarii reali ai serviciilor prestate de angajații SC X SRL în perioada 2015-2017 sunt societățile române SC BA SRL și SC BAU VWG SRA SRL, în calitate de asociați geranți-administratori ai societăților germane de tip GbR, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 133 din Legea 571/2003, respectiv ale art. 278 din legea 227/2015 privind Codul fiscal, locul de prestare a serviciilor este în România unde are sediul beneficiarul serviciului, astfel că societatea verificată trebuia să colecteze TVA pentru serviciile facturate.

În urma inspecției pentru acest capăt de cerere a fost colectată TVA în sumă de **T5 lei**, și s-a stabilit TVA neexigibilă în sumă de T6 lei.

Ca urmare a operațiunilor descrise mai sus la punctele 1)-3), organele de inspecție au stabilit TVA fără drept de deducere în sumă totală de T3+T4 lei și au colectat TVA în sumă totală de T5 lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește TVA în sumă de T4 lei

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele abilitate, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de control au respins la deducere TVA în sumă de T4 lei, în condițiile în care societatea nu a probat necesitatea achiziționării acestor servicii în folosul operațiunilor sale impozabile.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada 2015-2017 SC X SRL a înregistrat costuri de călătorie pentru asociatului unic, dl F Gabriel, în spațiul comunitar, refacturate de societatea afiliată SC RC Dienstleistungs GmbH, pentru care a dedus TVA în sumă totală de T4 lei.

Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății verificate, într-o deplasare dl F Gabriel acționează în numele și în interesul diverselor societăți implicate în administrarea societăților de tip GbR (Beratung, Rode, X SRL) drept pentru care costurile de deplasare se împart, X SRL preluând mare parte costurile de deplasare pe teritoriul Germaniei (bonuri de combustibil, închiriere auto, bilete de tren, alte mici cheltuieli), cheltuielile în volum mai mare (deplasare RO-GER-RO, cazare, diurna, asigurare călătorie etc) fiind preluate de ceilalți parteneri comerciali.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor, nu poate justifica necesitatea prestării acestor servicii în scopul activităților desfășurate ca întreprindere independentă iar contribuabilul nu a dovedit că societatea afiliată furnizează în plus servicii societății X SRL, drept urmare, în baza prevederilor art. 146 alin. (1) lit. b) din Legea 571/2003, în vigoare până la 31.12.2015 și ale art. 299 alin. (1) lit. b) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, echipa de inspecție stabilește ca nedeductibilă TVA aferentă costurilor de călătorie facturate de către RC Dienstleistungs GmbH aferente perioadei verificate, în sumă totală de **T4 lei**.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) punctul 21 din Legea 571/2003 în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 7 punctul 26 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

Legea 571/2003

„art. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Legea 227/2015

„26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;”

Se reține că în speță SC X SRL este persoană juridică afiliată cu persoana juridică RC Dienstleistungs GmbH Germania, relația de afiliere între societăți fiind dată de faptul că dl F Gabriel, asociatul unic al X SRL, deține 99% din părțile sociale ale SC BA SRL, care la rândul ei deține 42,86% din părțile sociale ale SC RC Dienstleistungs GmbH.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare mai reține că:

- Administratorul SC X SRL este dl. P Christoph-Gerd CNPX iar dl. F Gabriel are calitatea de asociat unic al SC X SRL și de asociat cu diferite cote de participare în societățile implicate în administrarea societăților de tip GbR;

- SC X SRL nu a emis ordine de deplasare pentru aceste deplasări de afaceri ale d-lui F Gabriel;

În speță, fiind vorba despre cheltuieli de deplasare/cazare, potrivit legislației fiscale, acestea sunt deductibile dacă au la bază un document justificativ, potrivit legii, respectiv anexei nr. 2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, potrivit cărora pentru delegare-detașare trebuie prezentat Ordinul de deplasare care servește la:

“1. Ordin de deplasare (delegație - Cod 14-5-4) care servește ca:

- *dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- *document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar.

3. Circulă:

- *la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;*
- *la persoana care efectuează deplasarea;*
- *la persoanele autorizate ale unității la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii și plecării persoanei delegate;*
- *la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferența de primit sau de restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări și semnătura pentru verificare.*

În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie.

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie;

- *la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză;*
- *la conducătorul unității pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.*

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Acest act normativ prevede și elementele pe care Ordinul de deplasare trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu, respectiv:

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- *denumirea unității;*
- *denumirea și numărul formularului;*
- *numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;*
- *data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;*
- *ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;*
- *cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;*
- *numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;*
- *semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans.”*

- în cazul serviciilor intra-grup de rutină trebuie avută în vedere valoarea serviciului pentru beneficiar, respectiv cât de mult ar fi dispusă o companie independentă să plătească pentru acel serviciu în circumstanțe comparabile iar alocarea costurilor trebuie să aibă la bază chei de alocare cum ar fi: cifra de afaceri, numărul de angajați, dotarea cu echipamente, etc. În speță, conform explicațiilor date de reprezentantul societății pentru alocarea costurilor de deplasare, X SRL preia mare parte costurile de deplasare pe teritoriul Germaniei (bonuri de combustibil, închiriere auto, bilete de tren, alte mici cheltuieli) iar cheltuielile în volum mai mare (deplasare RO-GER-RO, cazare, diurna,

asigurare călătorie etc.) sunt preluate de ceilalți parteneri comerciali. Organul de soluționare nu poate reține susținerea petentei că „această defalcare de costuri nu poate fi obiectiv făcută pe baza unor algoritmi exacti” și că „organul de control nu indică niciun temei legal pentru obligativitatea prezentării unei chei de control” având în vedere invocarea de către organele de control a ghidului OCDE în care există două comentarii deosebit de pertinente referitoare la cheile de alocare:

„Metodele de facturare indirectă trebuie să țină seama de caracteristicile comerciale ale fiecărui caz în parte (de exemplu cheia de alocare trebuie să aibă sens în circumstanțele respective), să conțină măsuri de protecție împotriva manipulării, să urmeze principiile contabile solide și să poată produce prețuri sau alocări de costuri proporționale cu beneficiile curente sau anticipate în mod rezonabil ale beneficiarului serviciului.” (OCDE 7.23)

„Pentru a respecta principiul deplinei concurențe, metoda de alocare aleasă trebuie să conducă la un rezultat care este în concordanță cu ceea ce ar fi fost dispuse să accepte companii independente comparabile”. (OCDE 7.24)

Totodată organele de control invocă articolul 9 al Convenției Fiscale Model a OECD care prevede că în cazul în care “condițiile create sau impuse între companii afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință”.

Se reține că societatea nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației cheia de alocare a acestor costuri.

- Organul de soluționare nu poate reține nici susținerea petentei că „vizitele la clienți pot include discuții de principiu, tratative referitor la plăți întârziate, negocieri de tarife, calcule, relații comerciale generale, vizite la autorități germane sau la bănci din Germania; devine astfel evidentă corelația dintre necesitatea efectuării cheltuielii și realizarea de venit din obiectul statutar de activitate” având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile contractului nr. 104/05.01.2015 încheiat cu societățile de tip GbR, acestea „transferă pe o perioadă de timp limitată administrarea problemelor financiare către X SRL” aceasta fiind în fapt activitatea generatoare de venituri a SC X SRL și nicidecum „relații comerciale generale” sau „negocieri de tarife” etc. Astfel, având în vedere faptul că SC X SRL facturează servicii financiare într-o cotă parte fixă din comisionul de administrare, rezultă că în valoarea tarifelor serviciilor furnizate de X SRL nu se iau în considerare și costurile generate de celelalte servicii administrative prestate de dl. F Gabriel, și care sunt exclusiv în sarcina asociatului gerant al societăților de tip GbR;
- este eronată susținerea societății că „administratorii societăților germane GbR-societăți de naționalitate română au statut fiscal de întreprindere mică”, deoarece în conformitate cu vectorul fiscal, SC Bau VWG SRA SRL CUI 33351750 este înregistrată ca plătitoare de impozit pe microîntreprindere încă din anul 2014, statut pe care îl are și în prezent. Totodată, faptul că în cazul microîntreprinderilor baza de impozitare se compune doar din venituri, nu presupune că societatea poate deduce TVA pentru orice achiziție, acestea trebuind să respecte regulile de deducere stabilite de prevederile legislației fiscale.

De altfel, se reține că societatea afiliată refacturează printre altele și contravaloarea achiziției unor bunuri care nu pot fi încadrate la bunuri pentru care societatea ar avea drept de deducere. Spre exemplu, atașat la factura 20170042 din 28.06.2017 este anexată o factură pentru achiziția unui geamantan (troller) în valoare de 543,66 euro, iar la factura 20170069 din 27.09.2017 sunt anexate bonuri pentru achiziția de la Kaufland de produse de igienă personală (șampon, pastă de dinți, detergent, șosete, pilotă etc.) în valoare de 90 de euro, fapt care confirmă nu doar că nu există o cheie de alocare a acestor cheltuieli, ci și că nu se respectă ca regulă pentru refacturarea cheltuielilor ca acesta să fie destinate activității economice și nu nevoilor personale ale asociatului unic.

Date fiind cele prezentate anterior, se reține ca pertinentă interpretarea organelor de control că societatea nu a dovedit necesitatea achiziționării acestor servicii în folosul operațiunilor impozabile, respectiv că SC X SRL nu a demonstrat că serviciile refacturate de societatea afiliată nu au fost suportate de aceasta în numele și pentru persoane afiliate.

În drept, pe linie de TVA sunt incidente prevederile 145 alin. (2) și (5) și ale art. 146 alin. 1 lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 297 alin. (4) și (7) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. b) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

Legea 571/2003

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

[...]

(5) Nu sunt deductibile:

a) taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e);

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);

Drept urmare, având în vedere dispozițiile legale antecitate, conform cărora înregistrarea în contabilitate a TVA nu este suficientă pentru ca taxa să fie deductibilă, documentele justificative trebuind să conțină atât elementele obligatorii prevăzute de legislație dar și să probeze legătura de cauzalitate dintre cheltuieli și veniturile taxabile realizate, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de T4 lei.**

2. În ceea ce privește TVA în sumă de T3 lei

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele abilitate, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de control au respins la deducere TVA în sumă de T3 lei, în condițiile în care societatea nu a probat că deține în proprietate softul referitor la care susține că au fost aduse modificări și completări.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada verificată, societatea deduce TVA în sumă de T3 lei aferentă achiziției de servicii de completare a unui program de software, facturate de către BTC X GROUP SRL, conform contractului de soft individual fără număr din data de 04.01.2016 încheiat între cele două societăți.

Deoarece societatea nu a făcut dovada deținerii softului inițial, acesta nefiind înregistrat în proprietatea societății, echipa de control a concluzionat că TVA aferentă serviciilor facturate de BTC X Group SRL, care nu au suport clar în evidența contabilă, pentru a ști în ce scop au fost achiziționate, nu poate fi atribuită realizării de operațiuni taxabile, și drept urmare, în baza prevederilor art. 297 alin. (1) și (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, TVA în sumă de **T3 lei** a fost respinsă la deducere.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține următoarele:

- În data de 15.03.2015, între SC X SRL în calitate de client și CE Software LTD din China fost încheiat Contractul individual de software având ca subiect „dezvoltarea, implementarea și cedarea de software, corespunzător funcționalităților cerute de client”, softul fiind structurat pe două proiecte majore, DMS-sistem de management al documentelor și ADMIN-software de administrare.

În susținerea contestației petenta precizează că activitatea sa se bazează primordial pe folosirea zilnică a programului și consideră că nu poate fi pusă în discuție nici existența fizică a acestuia și nici utilizarea lui în scopul exclusiv al obținerii de venituri, chiar dacă bunul necorporal nu a fost înregistrat în evidențele financiar-contabile. Referitor la această susținere a petentei, se reține că încă din anul 2012 societatea desfășoară același tip de activități pentru diverse societăți beneficiare din Germania/România, ceea ce presupune că și anterior contractării softului de la CE Software LTD, ar fi trebuit să dețină mijloacele informatice necesare desfășurării activității, astfel că utilizarea unui program nu presupune că acesta este cel care a făcut obiectul contractului cu CE Software LTD.

- Deși în contractul cu CE Software LTD se prevăd trei faze de proiectare, respectiv Faza de planificare (care se finalizează cu întocmirea caietului de sarcini), faza de dezvoltare (la finalizarea căreia clientul trebuie să aprobe versiunea de bază printr-o declarație scrisă), Faza finală (acceptarea trebuie să aibă formă scrisă), societatea a prezentat organelor de control doar un „Caiet de sarcini succint” care conține o pagină și care nu poate nici într-un caz să stea la baza elaborării unui soft elaborat. Se reține că petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației vreun document dintre cele prevăzute în contract a fi întocmite (Caietul de sarcini, declarația de acceptare a versiunii de bază, declarația de acceptare a versiunii finale, documentația de folosire, facturi) și nici vreun document din care să rezulte când a fost preluat softul sau data la care ar fi devenit operațional.

- Deși în contractul cu BTC X GROUP SRL se prevăd trei faze de proiectare, respectiv Faza de planificare (care se finalizează cu întocmirea caietului de sarcini), faza de dezvoltare (la finalizarea căreia clientul trebuie să aprobe versiunea de bază printr-o declarație scrisă), Faza finală (acceptarea trebuie să aibă formă scrisă), petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației vreun document dintre cele prevăzute în contract a fi întocmite (Caietul de sarcini, declarația de acceptare a versiunii de bază, declarația de acceptare a versiunii finale, documentația de folosire) și nici vreun document din care să rezulte când ar fi devenit operaționale modificările.

- Petenta susține că softul inițial a fost utilizat altfel decât cu obligația corelativă de plată a unui preț către producătorul chinez „care a beneficiat în locul prețului, potrivit dispoziției paragrafului 3 din contract de o contraprestație în servicii” din partea SC X SRL, dar din contractul încheiat în 15.03.2015 cu CE Software LTD prezentat la control nu rezultă o astfel de posibilitate de stingere a datoriilor, conform paragrafului 3 din contract „*Obligația de colaborare a clientului*” fiind obligația contractuală asumată a clientului de a „detașa o persoană special desemnată pentru faza de concepere a proiectului”. Se reține că societatea nu a prezentat niciun document din care să reiasă prețul contractului, plăți efectuate, că părțile și-au dat acordul pentru compensarea anumitor datorii reciproce, și nici celelalte documente prevăzute în contract a fi întocmite. Astfel, referitor la susținerea petentei că programul software este folosit în conformitate cu înțelegerea contractuală dintre părți se reține că în contractul din 15.03.2015 prezentat la control nu reiese o altfel de modalitate de plată decât cea a achitării prețului **facturat** (paragraful 6- Prețuri și plăți din contract).

- Chiar și în cazul în care pentru achiziția programului informatic nu s-ar fi efectuat plăți, în conformitate cu prevederile art. 130 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015:

art. 130 Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

În consecință, achiziționarea de programe informatice în schimbul contraprestației personalului detașat, sunt două operațiuni distincte, care trebuie evidențiate în documente justificative și înregistrate în contabilitate conform dispozițiilor Legii 81/1991 a contabilității, care prevăd:

„art. 2

(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

art. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

- În explicațiile scrise date de reprezentantul societății acesta a afirmat că „pentru administrarea eficientă a societăților de tip GbR este necesar un program soft dedicat, motiv pentru care, în condițiile în care în anul 2015 SC X SRL a preluat din ce în ce mai multe activități, s-a decis implementarea unor programe noi”, dar nu probează în niciun fel extinderea sarcinilor și a activităților inițial desfășurate în baza contractului 101/07.03.2012, contractul 104/05.01.2015 alocând SC X SRL exact aceleași sarcini ca și contractul 101. Astfel, societatea nu justifică printr-un document legal întocmit extinderea atribuțiilor care să presupună necesitatea „implementării unor programe noi”, deci nu se justifică faptul că serviciile au fost prestate în beneficiul SC X SRL;

- Anexat la contestație petenta prezintă câteva capturi de ecran dintr-un program informatic din care nu reiese cine are dreptul de *copyright*, astfel că aceste documente nu pot fi reținute în susținerea afirmațiilor petentei, extrasele nefăcând proba că fac parte dintr-un program utilizat exclusiv pentru activitatea SC X SRL și care este proprietatea acesteia.

În drept, conform prevederilor art. 297 alin. (4) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii

Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;
e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile/ scutite cu drept de deducere, revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. art. 319 din Legea 227/2015.

Se mai reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege, ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile/ scutite cu drept de deducere.

Astfel, simplul fapt că societatea deține facturi și contracte pentru achiziția de servicii/bunuri, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA, aceasta trebuind să dovedească că serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul său, respectiv că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile sau scutite cu drept de deducere.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„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.”

se reține că societatea trebuia să dovedească că îndeplinește condițiile legale pentru deducerea TVA, dar din documentele prezentate de contribuabil la control nu reiese că evenimentele s-au desfășurat așa cum susține reprezentantul societății, afirmațiile nefiind probate cu documente justificative.

În speță, se reține că referitor la TVA în sumă de T3 lei, societatea susține că a fost dedusă pentru achiziția de servicii de upgrade/extindere a programului de software inițial (care a făcut obiectul contractului încheiat în 15.03.2015 cu CE Software LTD) și a prezentat contractul încheiat în data de 04.01.2016 de SC X SRL în calitate de client, cu BTC X GROUP SRL, și facturile emise în baza acestuia, dar nu probează în niciun fel susținerea că deține un soft asupra căruia au fost efectuate modificări și nici că modificările sunt necesare pentru operațiunile sale taxabile/scutite cu drept de deducere.

Date fiind cele anterior prezentate, deoarece din documentele la dosar:

- nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor de creare de software de către CE Software LTD, așa cum am arătat nefiind prezentate documente de recepție finală sau parțială, de stingere a obligațiilor de plată și nici documentația prevăzută în contract a se întocmi,

- societatea nu are înregistrat în patrimoniu programul software care susține că a fost modificat de către BTC X Group SRL în baza contractului din 04.01.2016, iar din contractul încheiat cu BTC X Group SRL nu reiese că ar fi fost modificat un program utilizat de X SRL pentru activitatea sa economică, se reține ca întemeiată concluzia organului de control că TVA aferentă acestor cheltuieli cu achiziția unor servicii de upgradare/extindere a unui program informatic, nu are suport clar în evidența contabilă, pentru a ști cărui scop au fost achiziționate, societatea nici cu ocazia controlului și nici în susținerea contestației nefăcând dovada, cu documente, că taxa este atribuită realizării de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de T3 lei.

3. În ceea ce privește TVA în sumă de T5 lei

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele abilitate, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de control au colectat TVA în sumă de T5 lei, în condițiile în care din documentele prezentate la control reiese că petenta desfășoară în fapt prestări de servicii pentru societățile care au sarcina să administreze societățile de tip GbR și care sunt persoane impozabile cu domiciliul în România.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada martie 2015- septembrie 2017, facturile de prestări servicii întocmite de societate au fost emise direct către societățile de tip GbR din Germania, în condițiile în care conform Contractelor de asociație al unei societăți de tip GbR, conducerea și reprezentarea legală a societății în afară îi revine doar asociatului gerant (în speță SC BA SRL și SC BAU VWG SRA SRL) care pentru activitatea sa primește lunar o compensație în procent de 30 % din veniturile realizate de GbR. Totodată s-a constatat că SC X SRL primește pentru serviciile prestate o parte din comisionul de administrare pe care asociatul gerant îl facturează în mod normal iar contractul 104/05.01.2015 încheiat între societățile de tip GbR și X SRL este doar o exprimare a acordului ca serviciile de administrare financiară să fie efectuate de aceasta din urmă, conducerea activității GbR-urilor fiind cedată integral asociatului gerant.

În baza dispozițiilor art. 11 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, echipa de control a constatat că beneficiarii reali ai serviciilor prestate de angajații SC X SRL în perioada 2015-2017 sunt societățile române SC BA SRL și SC BAU VWG SRA SRL, în calitate de asociați geranți-administratori ai societăților germane de tip GbR, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 133 din Legea 571/2003, respectiv ale art. 278 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, locul de prestare a serviciilor este în România unde are sediul beneficiarul serviciului, astfel că societatea verificată trebuia să colecteze TVA pentru serviciile facturate.

În urma inspecției a fost colectată TVA în sumă de **T5 lei**, și s-a stabilit TVA neexigibilă în sumă de T6 lei.

În drept, conform prevederilor art. 126 alin. (1) și ale art. 133 alin (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, preluate la art. 268 alin. (1) și ale art. 278 alin. (2) din Legea 227/2015:

„art. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

art. 133 Locul prestării de servicii

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

Din documentele la dosarul contestației, organul de soluționare constată că:

1) Până la 31.03.2015, SC X SRL a facturat prestări de servicii direct pentru societățile X Germania, HSTD PST SRL, SC BA SRL și SC BAU VWG SRA SRL, societăți care au funcția de asociați geranți (administratori) ai societăților germane de tip GbR. Aceste servicii au fost prestate în baza contractul 101/07.03.2012 încheiat cu societățile de tip GbR, respectiv 104/05.01.2015, prin care „societățile mai sus menționate transferă pe o perioadă de timp limitată administrarea problemelor financiare către X SRL.... X SRL va depune sumele transferate cu acest scop de către societățile menționate într-un cont în Euro, care în acest răstimp nu va fi folosit pentru alte scopuri, astfel încât se poate ține o evidență clară”. De asemenea, contractul prevede că „X SRL va efectua la indicațiile societăților germane plăți în numele lor” iar „în schimbul acestei activități... SC X SRL va beneficia de ...% din comisionul de administrare, ... pe care HSTD PST SRL (SC BA SRL și SC BAU VWG SRA SRL în cazul ctr. 104) îl facturează în mod normal”. Se reține deci că în baza contractului 101 inițial și în baza ctr. 104, în perioada 29.01.2015-23.03.2015 SC X SRL a facturat serviciile prestate către societățile care au funcția de asociați geranți (administratori) ai societăților germane de tip GbR, și nu direct către societățile germane de tip GbR.

2) Conform documentului „Descriere afacere X SRL” prezentat organelor de control de către reprezentantul societății, „Beratung și ulterior BAU cedează către X SRL un procentaj din comisionul de administrare pe care ele îl percep acum integral și direct de la societățile de tip GbR din Germania. După o primă lună în care X SRL facturează către BA SRL procentajul propriu, se trece la modalitatea firească, astfel încât atât Beratung (ulterior BAU) cât și pe de altă parte X SRL facturează direct către societățile de tip GbR.”

Cu toate acestea, organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat niciun document prin care să se fi modificat clauzele contractului 104 și care să prevadă schimbarea modului de facturare.

3) Conform contractului 104/05.01.2015, încheiat cu societățile de tip GbR, acestea „transferă pe o perioadă de timp limitată administrarea problemelor financiare către X SRL.... X SRL va depune sumele transferate cu acest scop de către societățile menționate într-un cont în Euro, care în acest răstimp nu va fi folosit pentru alte scopuri, astfel încât se poate ține o evidență clară”. De asemenea „X SRL va efectua la indicațiile societăților germane plăți în numele lor”.

Se reține deci că prin contractul 104 nu au fost alocate SC X SRL sarcini suplimentare față de cele care fac obiectul contractului 101, (în cazul căruia facturile nu au fost întocmite către societățile de tip GbR ci către asociații geranți), aceasta continuând să se ocupe tot de administrarea problemelor financiare, respectiv gestionarea, păstrarea și transferarea la

cererea clienților, a unei părți din sumele care se acumulează la aceștia, modificându-se doar societățile de tip GbR și societățile asociați geranți.

4) La aceeași dată la care a fost încheiat contractul 104/05.01.2015 cu societățile de tip GbR, societatea verificată a încheiat cu SC BA SRL și cu SC BAU VWG SRA SRL contractele nr. 14/05.01.2015, respectiv 15/05.01.2015, prin care asociații geranți cedează către SC X SRL un procent de 10% din totalul comisionului de administrare perceput de la societățile de tip GbR.

Totodată, atunci când are loc modificarea procentului din comisionul de administrare la care SC X SRL are dreptul, sunt întocmite acte adiționale atât cu societățile de tip GbR, cât și între SC BAU VWG SRA SRL și X SRL (a se vedea actelele adiționale din 01.03.2015 și din 01.05.2015), respectiv între SC BA SRL și X SRL (a se vedea actele adiționale din 01.03.2015 și din 01.05.2015).

Astfel, se reține ca întemeiată concluzia organelor de control că prin contractul 104/05.01.2015 încheiat între societățile de tip GbR și X SRL s-a exprimat doar acordul ca serviciile de administrare financiară să fie efectuate de aceasta din urmă, conducerea activității GbR-urilor aparținând integral asociatului gerant, fapt confirmat și de necesitatea încheierii unor contracte și între X SRL și administratorii geranți. În susținerea acestei concluzii sunt și prevederile contractelor de asociație în care se prevede la cap. &8-Conducerea firmei și reprezentarea, alin. (1) lit. a) că „conducerea firmei, precum și reprezentarea legală a societății în afară, îi revine DOAR asociatului gerant” iar la alin. (5) că „asociatul gerant poate să se servească pentru realizarea sarcinilor de conducere ale firmei de terți. Prin aceasta îi este acordat dreptul să delege conducerea firmei sau parte din aceasta”. Rezultă deci că asociatul gerant este cel care are dreptul să delege conducerea firmei sau parte din aceasta.

Se mai reține că, dacă ar fi fost reduse atribuțiile administratorilor geranți iar o parte ar fi fost cedată societății verificate, așa cum susține petenta, nu ar fi fost necesară încheierea unor contracte între SC X SRL și SC BAU VWG SRA SRL, respectiv SC BA SRL.

5) Operatorul economic se contrazice în susținerile sale afirmând pe de o parte că serviciile prestate „nu au nimic de a face cu atribuțiile de administrare”, „ci există numai o contractare directă (externalizare) a unor servicii de suport tehnic financiar (conexe, accesorii) de la societățile germane către subscrisa”, iar pe de altă parte, în răspunsul la întrebarea nr. 2 la Nota explicativă din 17.12.2017, administratorul societății afirmă că în cursul anului 2015 X a preluat din ce în ce mai multe activități (punctele b)-e) de la răspunsul nr.1, față de inițial doar punctul a) de la același răspuns):

„a) - gestionăm, păstrăm și transferăm la cererea clienților, o parte din sumele care se acumulează la aceștia (contract 101);

b) - efectuăm operațiuni bancare prin online banking pentru aceste societăți

c) - interacționăm cu contabilitatea și managementul acestor societăți în ceea ce privește aceste operațiuni bancare (ce trebuie plătit, când, către cine, ce se încasează, de ce nu se încasează la termen, negocieri cu clienții clienților noștri în ceea ce privește aspecte financiare)

d) - interacțiune cu consultanții fiscali din Germania ai clienților noștri în ceea ce privește declarații către autorități fiscale, impozite, taxe, închideri de an, calcule în ceea ce privește reținerea la sursă a taxelor și impozitelor datorate de clienții noștri în conformitate cu legislația germană;

e) - arhivare de documente contabile și fiscale în conformitate cu legislația germană.

În contestație petenta precizează că efectuează „servicii de suport financiar (inclusiv păstrarea de sume de bani și realizarea de plăți) în beneficiul direct și exclusiv” al societăților de tip GbR, dar în contractul 104/05.01.2015 prezentat la control nu sunt enumerate alte îndatoriri decât păstrarea de sume de bani și realizarea de plăți, iar societatea nu a prezentat niciun document încheiat cu E Bau GbR, E Kraft Gbr, KS GbR și RE GbR prin care să-i fi fost extinse atribuțiile. Se reține deci că activitățile cuprinse la punctele b)-e) nu fac parte din obiectul contractului 104/05.01.2015, aceste servicii de administrare făcând parte din atribuțiile societăților românești, ca parte din atribuțiile ce le revin în calitate de asociați geranți.

Date fiind aspectele semnalate anterior la punctele de la 1) la 5), organul de soluționare reține că în mod legal echipa de inspecție fiscală a concluzionat că SC X SRL prestează în fapt servicii de administrare în beneficiul societăților românești asociați geranți ai societăților de tip GbR, astfel că locul prestării este considerat a fi în România iar operațiunea este impozabilă din punct de vedere al TVA în România.

În susținerea contestației societatea invocă dispozițiile art. 6 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„art. 6 *Exercitarea dreptului de apreciere*

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

Or în speță petenta nu a prezentat vreun document emis în scris de organul fiscal competent în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, și nici soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal emis la SC X SRL, aceste prevederi legale nefiind incidente în speță.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de T5 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/19.12.2017, emisă de A.J.F.P. Brașov-Activitatea de inspecție fiscală, pentru TVA în sumă de T lei.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.