

## DECIZIA NR. 1569/2015

privind solutionarea contestatiei formulata de catre

**SC X SRL** inregistrata la

D.G.R.F.P. .... sub nr ...../05.09.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ..... prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre D.G.F.P..... Activitatea de Inspecție Fiscala, prin adresa nr. .... din 02.09.2014, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ..... sub nr. ..../05.09.2014.2014, cu privire la contestatia formulata de catre **SC X SRL**, cu domiciliul fiscal in mun. ...., str..... Nr....., Jud....., nr. inregistrare la Registrul Comertului ...../...../2011, CUI .....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. .... A.J.F.P. ...., Inspecția Fiscala, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..... din 22.07.2014 prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de ..... lei.

**SC X SRL**, prin contestatia depusa, **solicita anularea partiala a deciziei de impunere pentru obligatii fiscale stabilite suplimentar in valoare de ..... lei reprezentand:**

- TVA in suma de ..... lei,
- dobanzi aferente TVA in suma de ..... lei ,
- penalitati aferente TVA in suma de..... lei.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. ..../22.07.2014, in data de **25.07.2014**, sub semnatura pe adresa de comunicare si de data inregistrarii contestatiei la D.G.R.F.P. .... A.J.F.P. ...., Inspecția Fiscala, in data de **25.08.2014**, sub nr....., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art. 209 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P. .... prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre **SC X SRL**.

**I. S.C. X S.R.L** contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. ..../ 22.07.2014 si solicita anularea partiala a deciziei de impunere pentru obligatii fiscale stabilite pentru perioada 01.11.2012 - 31.03.2014 in valoare totala de ..... lei reprezentand TVA in suma de ..... lei cu dobanzi aferente TVA in suma de ..... lei si penalitati aferente TVA in suma de ..... lei, invocand urmatoarele motive:

- contribuabilul considera ca sustinerile organului de inspectie consemnate in Raportul de inspectie fiscala sunt incorecte, sustinand ca nu este de acord cu stabilirea TVA suplimentara pentru serviciile de administrare refacturate de **X** pe motivul „ca acestea nu ar

fi destinate in folosul operatiunilor taxabile deoarece dl. **X** avea obligatia administrarii societatii in baza Actului constitutiv al societatii”, din urmatoarele considerente:

Asa cum s-a specificat si in Nota explicativa data de catre dl. **X** in calitate de administrator la **X** SRL (Anexa nr. 9 de la Raport), serviciile prestate de catre dl. **X** si facturate societatii de catre **X** in perioada 01.10.2012-31.12.2013 au fost cele de manager al activitatii de montaj precum a fost mentionat in facturile emise de societatea **X**. La fel cum societatea mama **X** nu a refacturat nici un fel de cheltuieli in legatura cu administrarea societatii de catre al doilea administrator, domnul **X**, nici in cazul domnului **X** nu s-au facturat servicii de administrare.

In urma celor mentionate in Nota explicativa de mai sus, organul fiscal a estimat ca 5% din totalul sumelor facturate societatii de catre **X** reprezentand servicii prestate de dl. **X** sunt servicii de administrare si a considerat mai departe ca aceste servicii de administrare nu sunt “destinate in folosul operatiunilor taxabile deoarece dl. **X** avea obligatia administrarii societatii in baza Actului constitutiv al societatii”. Aceasta negare a dreptului de deducere TVA pentru servicii de administrare nu se argumenteaza in nici un fel. Singura baza legala invocata de catre organul fiscal este articolul 55 din Codul Fiscal care defineste veniturile salariale si contine specificarea ca veniturile administratorilor sunt asimilate salariilor. Din acest articol si fara a da alte explicatii, organul fiscal deduce ca nu este admisibila aplicarea taxarii inverse si refacturarea de servicii de administrare.

Petenta considera ca o astfel de interpretare este ilegala, argumentand prin aceea ca activitatea de administrare a unei societati este baza oricaror operatiuni taxabile a unei societati, deoarece fara ele o societate nu poate exista conform Legii 31, art. 7 e) si art. 197. In privinta remunerarii administratorilor, Legea 31 prevede urmatoarele la art. 77(1) :

“(1) Asociatii care reprezinta majoritatea absoluta a capitalului social pot alege unul sau mai multi administratori dintre ei, fixandu-le puterile, durata insarcinarii si eventuala lor remuneratie, afara numai daca prin actul constitutiv nu se dispune altfel.”

Actul constitutiv al societatii **X** SRL nu contine prevederi referitoare la renumeratia administratorilor. Precum reiese inasa din el, **X** detine 99,97% din partile sociale ale **X** SRL. In consecinta, avand majoritatea absoluta a capitalului social a societatii, **X** a avut dreptul de a fixa remuneratii pentru administratori. Daca organul fiscal a considerat o parte a serviciilor prestate de catre dl. **X** in baza conventiei din data de 16.02.2011 pusa la dispozitia organului fiscal, ca fiind servicii de administrare, atunci ar fi trebuit in acelasi timp sa accepte ca asociatul majoritar a avut dreptul de a fixa o remuneratie in conformitate cu Legea 31 si ca nu poate fi vorba de operatiuni netaxabile.

Legea 31 nu contine prevederi in privinta modului de remunerare si nici nu interzice refacturarea serviciilor de administrare sau a altor cheltuieli legate de administrator. Regulamentele (CE) nr. ....../2004, nr. ....../2009 si nr. ....../2009 pe de alta parte, prevad explicit posibilitatea pentru persoane detasate de a ramane supuse in sistemul social din statul din care provin. Domnul **X** a optat pentru a ramane supus in sistemul social din Germania in conformitate cu aceste Regulamente UE si a facut toate demersurile necesare in sensul acesta, ceea ce a facut necesara refacturarea cheltuielilor aferente lui din partea societatii **X**.

Din punct de vedere al TVA, serviciile refacturate in legatura cu dl. **X** se incadreaza la articolul 129 alin (1): “Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128”.

La pct. 19 alin. (4) din normele metodologice la Codul Fiscal se prevede explicit posibilitatea de a refactura cheltuielile efectuate pentru alta persoana:

“(4) In cazul in care se refactureaza cheltuieli efectuate pentru alta persoana, respectiv atunci cand o persoana impozabila primeste o factura sau alt document pe numele sau pentru livrari de bunuri/prestari de servicii/importuri efectuate in beneficiul altei persoane si refactureaza contravaloarea respectivelor livrari/prestari/importuri, se aplica structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) si (4) sau, dupa caz, ale pct. 7 alin. (2). Totusi, structura de comisionar nu se aplica in situatia in care se aplica prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refactureaza cheltuieli nu este obligata sa aiba inregistrata in obiectul de activitate realizarea livrarilor/prestarilor pe care le refactureaza. Spre deosebire de situatia prezentata la alin. (3), in cazul structurii de comisionar persoana impozabila are dreptul la deducerea taxei aferente achizitiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, in conditiile legii, si are obligatia de a colecta TVA pentru operatiunile taxabile”.

Ca urmare a celor scrise mai sus, societatea considera ca serviciile de administrare refacturate sunt destinate in “folosul operatiunilor taxabile”. In plus, conform art. 146 alin (1) lit a), conditia necesara pentru exercitarea dreptului de deducere este ca societatea sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155:

“a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155, precum si dovada platii in cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile in perioada in care aplica sistemul TVA la incasare.”

Fata de cele de mai sus, **contribuabilul solicita admiterea contestatiei si anularea partiala a deciziei de impunere in ceea ce priveste obligatiile fiscale suplimentare in suma totala de ..... lei reprezentand TVA in suma de ..... lei cu dobanzi de ..... lei si penalitati de ..... lei.**

**II. Prin Decizia de impunere** privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../22.07.2014, s-a stabilit in sarcina SC X SRL obligatii fiscale suplimentare in suma totala de ..... lei reprezentand TVA suplimentara de plata in suma de ..... lei, TVA respinsa la rambursare in suma de ..... lei, dobanzi aferente TVA in suma de ..... lei si penalitati aferente TVA in suma de ..... lei.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. ....../22.07.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ....../22.07.2014 contestata de catre SC X SRL, s-au constatat deficiente in ceea ce priveste solicitarile de rambursare a TVA din deconturile inregistrate la AJFP .....-Contribuabili Mijlocii sub nr. ....../23.04.2013 si nr. ....../24.09.2013 cu control ulterior, si nr. ....../25.04.2014 cu control anticipat, stabilind TVA suplimentara de plata de ..... lei (..... lei + ..... lei) si TVA respinsa la rambursare in suma totala de ..... lei.

Pentru perioada noiembrie 2012 – martie 2014, SC X SRL a dedus TVA (prin mecanismul taxarii inverse) in suma totala de..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei) in baza facturilor emise de X, reprezentand servicii prestate de dl. X in calitate de administrator al societatii.

Din analiza contractului de prestari servicii incheiat in data de 20.05.2011 intre X , in calitate de ofertant si SC X SRL, in calitate de client (contract in baza caruia au fost emise facturile mai sus mentionate) si a Adresei de raspuns a SC X SRL, documente puse la dispozitia organului de inspectie fiscala de societatea verificata ca urmare a Adresei de solicitare documente din 30.06.2014, s-a constatat ca dl. X presteaza servicii de:

- management al activitatii de baza (montaj) al SC X SRL;

- administrare: reprezentarea societatii in relatia cu partenerii de afaceri, cu salariatii, cu autoritatile din Romania si cu restul societatilor din grupul **X**. In acest sens dl. **X** a negociat si a semnat toate contractele si documentele oficiale, ca reprezentant al societatii;
- transfer .....-.....;
- raportare catre concernul **X**.

Conform Actului constitutiv al SC **X** SRL, dl. **X** avea urmatoarele obligatii:

- administrarea si conducerea curenta a societatii. In acest sens trebuia sa incheie toate actele juridice necesare pentru realizarea obiectului de activitate al societatii si pentru ducerea la indeplinire a hotararilor AGA;
- conducerea afacerilor curente ale societatii.

Intrucat domnul **X** a fost numit administrator al societatii verificate prin Actul constitutiv al S.C. **X** S.R.L., rezulta ca obligatiile, raspunderile, durata mandatului si remuneratia administratorului sunt cele stipulate in acest Act constitutiv.

Fata de cele prezentate, **organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile de administrare facturate de X catre societatea verificata reprezinta in fapt servicii de administrare a societatii efectuate de dl. X in calitate de administrator numit prin Actul constitutiv al societatii verificate.**

In consecinta, organul de inspectie fiscala a apreciat ca pentru aceste servicii, dl. **X** si nu **X** ar fi trebuit remunerat cu indemnizatia cuvenita administratorilor prevazuta la art. 55 din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv pct. 67 din Titlul II al HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, organul de inspectie fiscala a constatat ca nu se justifica inscrierea contravalorii acestor servicii de administrare prestate de dl. **X** in facturile de prestari servicii emise de **X** catre **X** SRL.

Avand in vedere ca in baza contractului de prestari-servicii, dl. **X** presteaza mai multe categorii de servicii, iar in facturile emise in baza acestui contract nu sunt detaliate pe categorii serviciile prestate, organul de inspectie fiscala a solicitat administratorului societatii, prin Nota explicativa din data de 15.07.2014, sa precizeze care este ponderea activitatii de administrare in totalul activitatii prestate de dl. **X** pentru SC **X** SRL. In raspunsul primit s-a mentionat faptul ca aceste servicii detin o pondere de aproximativ 5% din totalul serviciilor prestate, dar se mentioneaza ca aceste servicii nu au fost inscrise in facturile mentionate anterior, fapt ce nu a fost dovedit de societate in conditiile in care facturile si anexele acestora cuprind generic serviciile prestate de dl. **X**, fara a fi detaliate in functie de natura lor.

Organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea contravalorii serviciilor de administrare a societatii efectuate de dl. **X** in calitate de administrator numit prin Actul constitutiv al societatii verificate si inscrise nejustificat in facturile emise de **X** catre **X** SRL prin aplicarea cotei de 5% asupra valorii totale a serviciilor prestate.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, intrucat societatea verificata nu a facut dovada ca achiziitiile de servicii de administrare inscrise in facturile emise de **X** sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile (dl. **X** avea obligatia administrarii societatii in baza Actului constitutiv al S.C. **X** S.R.L.), in baza prevederilor legale incidente spetei in cauza, s-a stabilit o TVA suplimentara in suma de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei).

Pentru TVA stabilita suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii constand in dobanzi in suma de ..... lei si penalitati in suma ..... lei.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatorului, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

In ceea ce priveste **TVA stabilita suplimentar/respinsa la rambursare in valoare de ..... lei, cu dobanzi in suma de ..... lei si penalitati in suma de ..... lei, obligatii fiscale inscrise in Decizia de impunere nr. ....../22.07.2014n** contestata de catre SC X SRL, D.G.R.F.P..... - Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte **daca in mod corect, organul de inspectie fiscala a stabilit suplimentar/respins la rambursare TVA in suma de ..... lei, reprezentand TVA dedusa de societate prin mecanismul taxarii inverse.**

Prin raportul de inspectie fiscala nr. ....../22.07.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ....../22.07.2014 contestata de catre SC X SRL, s-au constatat deficiente in ceea ce priveste fundamentarea solicitarilor de rambursare a TVA pentru deconturile inregistrate la AJFP .....Contribuabili Mijlocii sub nr. ....../23.04.2013 si nr. ....../24.09.2013 cu control ulterior, si nr. ....../25.04.2014 cu control anticipat, stabilind TVA suplimentara de plata in suma de ..... lei, TVA respinsa la rambursare in suma de ..... lei, dobanzi aferente TVA in suma de ..... lei si penalitati aferente TVA in suma de ..... lei.

In fapt, urmare controlului cu privire la solutionarea solicitarilor de rambursare a TVA inscrisa in deconturile aferente perioadei 01.06.2012-31.03.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar, respectiv au respins la rambursare, TVA in suma de ..... lei, reprezentand 5% din TVA dedusa de SC X SRL in suma totala de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei) prin mecanismul taxarii inverse in perioada noiembrie 2012 – martie 2014, reprezentand servicii prestate de dl. X, in calitate de administrator al societatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca parte din serviciile de administrare facturate de X catre societatea verificata, reprezinta in fapt servicii de administrare a societatii efectuate de dl. X in calitate de administrator numit prin Actul constitutiv al societatii verificate si ca nu se justifica inscrierea contravalorii acestor servicii de administrare prestate de dl. X in facturile de prestari servicii emise de X catre X SRL.

In Nota explicativa din data de 15.07.2014 data de dl. X, in calitate de administrator la X SRL, acesta precizeaza ca ponderea activitatii de administrare in totalul activitatii prestate de dl. X, pentru SC X SRL, este de aproximativ 5% din totalul serviciilor prestate.

Prin urmare, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea contravalorii serviciilor de administrare a societatii efectuate de dl X, in calitate de administrator numit prin Actul constitutiv al societatii verificate si inscrise nejustificat in facturile emise de X catre X SRL, prin aplicarea cotei de 5% asupra valorii totale a serviciilor prestate.

Fata de cele prezentate mai sus, intrucat societatea verificata nu a facut dovada ca achizitiile de servicii de administrare inscrise in facturile emise de X nu sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile (dl. X avea obligatia administrarii societatii in baza Actului constitutiv al S.C X S.R.L.), in baza prevederilor legale incidente spetei in cauza, organul de inspectie a stabilit o TVA suplimentara in suma de ..... lei (..... lei \* 5% = ..... lei, respectiv ..... lei + ..... lei + ..... lei).

Prin contestatia depusa, societatea petenta considera ca sunt incorecte sustinerile organului de inspectie fiscala, precizand ca nu este de acord cu stabilirea unei TVA suplimentara pentru achizitiile de servicii de la X constand in administrare dl. X, deoarece serviciile prestate de dl. X au fost cele de manager al activitatii de montaj si nu de administrare.

De asemenea, considera ilegala interpretarea data de organul fiscal prin neadmiterea aplicării taxării inverse la refacturarea de servicii de administrare, fapt ce a condus la estimarea a 5% din totalul sumelor facturate societății de către **X**, reprezentând servicii prestate de dl. **X**, pe motiv ca serviciile de administrare facturate nu sunt “destinate în folosul operațiunilor taxabile deoarece dl. **X** avea obligația administrării societății în baza Actului constitutiv al societății”.

Petenta susține ca negarea dreptului de deducere TVA pentru servicii de administrare nu se argumentează în nici un fel, singura bază legală invocată de către organul fiscal fiind articolul 55 din Codul Fiscal, care definește veniturile salariale și conține specificarea că veniturile administratorilor sunt asimilate salariilor.

Totodată, arată că actul constitutiv al societății **X** SRL nu conține prevederi referitoare la renumeratia administratorilor, iar Domnul **X** a optat pentru a rămâne supus în sistemul social din..... și a făcut toate demersurile necesare în sensul acesta, ceea ce a făcut necesară refacturarea cheltuielilor aferente lui din partea societății **X**.

Din punct de vedere al TVA, petenta consideră că serviciile refacturate în legătură cu dl. **X**, se încadrează la articolul 129 alin (1) din Legea nr. 571/2003, iar refacturarea cheltuielilor este prevăzută la pct. 19 alin. (4) din normele metodologice la Codul Fiscal, unde se prevede explicit posibilitatea de a refactura cheltuieli efectuate pentru alta persoană.

Contribuabilul consideră că serviciile de administrare refacturate sunt destinate în “folosul operațiunilor taxabile”, iar conform art. 146 alin (1) lit a) din Legea nr. 571/2003, condiția necesară pentru exercitarea dreptului de deducere este ca societatea să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Fată de cele de mai sus, contribuabilul solicită admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere în ceea ce privește obligațiile suplimentare stabilite în suma totală de .....lei reprezentând TVA în suma ..... lei cu dobânzi de ..... lei și penalități de ..... lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare al contestației reține următoarele:

Între **X**, în calitate de ofertant și SC **X** SRL, în calitate de client, s-a încheiat în data de 20.05.2011 un contract de prestări servicii, unde, la punctul **2 Obiectul contractului** se prevăd, printre altele:

„Ofertantul consiliaza clientului prin detasarea:

1. Ridicarea și extinderea secției de montaj mecanic; alegerea personalului, întocmirea calculelor de oferte pentru comenzi de montaj, planificarea lucrului muncitorilor din secția de montaj, instruirea angajaților și organizarea proceselor de lucru în secția de montaj, conducerea tehnică a proiectelor de montaj și IT – producție.

2. Organizarea activității generale a clientului și reprezentarea clientului ca membru din conducere față de terțe: alegerea personalului (...), reprezentarea societății în fața autorităților locale.

3. Transmiterea know-how-ului intern al societății către angajații din România, partener de contact la fața locului.

4. Sincronizarea și raportarea la....., raport de concern **X**.

*Ofertantul va activa pe angajatul calificat X si il va tine pe intreaga perioada contractuala pentru capacitatea corespunzatoare a productiei.”*

*La pct. 3 **Retributia pentru consiliere**, se prevede faptul ca „Retributia se orienteaza pe costurile de personal si de calatorie aferente contractului de detasare. Acestea, precum si oricare alte costuri care apar la ofertant in legatura cu detasarea angajatului vor fi transferate clientului cu un adaos de 10,28% pentru costuri administrative. Suplimentar, clientul datoreaza TVA-ul aferent, conform reglementarilor privind TVA aplicabile, indiferent carui stat apartine dreptul de impozitare.”*

iar la punctul 4 **Costuri de detasare** din contractul maisus mentionat, se specifica:

*„Costuri de detasare care trebuie suportate de client sunt mai ales:*

*-Costuri de personal conform contractului de munca si contractului de detasare, incheiate intre ofertant si d-l X.*

*-Costuri pentru cazare: se va calcula o pausala de ..... E pe noapte.*

*-Toate costurile de calatorie in legatura cu intoarcerea la ..... Aceste costuri de calatorie vor fi achitate dupa cum urmeaza: (...)*

*-Costuri pentru mancare vor fi achitate de client in suma de ..... E conform prezenta reala in ...../Romania.*

*-In Romania, d-lui X ii va fi pus la dispozitie un autovehicul exclusiv in interes de serviciu.*

*-Intrucat durata sederii d-lui X in Romania depaseste 183 zile, in ..... d-l X va fi scutit de obligatia de impozitare a salariului si este obligat sa depuna declaratii de venit in Romania. Costurile pentru consiliere profesionala ale d-lui X privind impozitarea si obligatiile de asigurari sociale in Germania si Romania (de ex. de catre societate.....) vor fi suportate de client.”*

Astfel, asa cum reiese din clauzele contractuale maisus citate, se retine ca ofertantul, **in speta societatea X, va transfera (refactura) clientului X, costurile de personal si de calatorie aferente detasarilor de personal, inclusiv un adaos de 10,28% reprezentand costuri administrative.** De asemenea, reiese ca dl X va contribui in mod direct la realizarea obiectului contractual prin organizarea activitatii generale a societatii X SRL, respectiv ridicarea si extinderea sectiei de montaj mecanic, alegerea personalului, intocmirea calculelor de oferte pentru comenzi de montaj etc.

Tot din inscrisurile aflate la dosarul cauzei, respectiv Actul constitutiv al SC X SRL, se retin urmatoarele:

*„11.1 Societatea este condusa de catre unul sau mai multi administratori, indiferent de cetatenia acestora. Adunarea Generala a Asociatilor va stabili obligatiile, raspunderile, durata mandatului precum si remuneratia administratorilor.”*

*11.3 In calitate de administratori ai Societatii sunt numiti pe perioada nelimitata:*

*Domnul X...*

*si Domn X...”*

avand urmatoarele obligatii:

„12.1...administrarea si conducerea curenta a Societatii. Acestia trebuia sa incheie toate actele juridice necesare pentru realizarea obiectului de activitate al societatii...

12.2...conduc afacerile curente ale Societatii in conformitate cu prevederile legale...

13.1...reprezinta Societatea in fata instantelor, autoritatilor administrative, financiare si a altor autoritati...

Administratorii au dreptul de a efectua sau primi plati in numele Societatii, de a angaja personal si a lua alte masuri de administrare.”

Din continutul Actului constitutiv, se retine ca obligatiile, raspunderile, durata mandatului si remuneratia domnului X, in calitate de administrator al societatii X SRL, vor fi stabilite de catre Adunarea Generala a Asociatilor. Astfel, afirmatia petentei potrivit careia “Actul constitutiv al societatii X SRL nu contine prevederi referitoare la remuneratia administratorilor” nu este adevarata, avand in vedere ca prin Actul constitutiv se reglementeaza faptul ca administratorii vor fi remunerati.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile de administrare facturate de X catre societatea verificata reprezinta in fapt servicii de administrare a societatii efectuate de dl. X in calitate de administrator.

Analizand obligatiile ce revin celor doi administratori raportat la obiectul contractului de prestari servicii incheiat intre X si SC X SRL, se observa ca atributiile dlui X se regasesc in obligatiile sale in calitate de administrator reprezentand „administrarea si conducerea curenta a Societatii” precum si „...conduc afacerile curente ale Societatii”.

De asemenea, din contractul de prestari servicii amintit, se retine ca „Intrucat durata sederii d-lui X in Romania depaseste 183 zile, in ..... d-l X va fi scutit de obligatia de impozitare a salariului si este obligat sa depuna declaratii de venit in Romania. Costurile pentru consiliere profesionala d-lui X privind impozitarea si obligatiile de asigurari sociale in ..... si Romania (de ex. de catre societate.....) vor fi suportate de client.”, fapt ce contrazice afirmatia petentei potrivit careia dl. X a optat pentru a ramane supus in sistemul social din.....

**In drept**, din punct de vedere al reglementarilor fiscale in materia taxei pe valoarea adaugata, se retin urmatoarele dispozitii legale prevazute in Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

#### **„ART. 126 Operatiuni impozabile**

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile care, in sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita 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. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

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

**a) operațiuni taxabile;**

**ART. 146 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 sau 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. 155;

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. 155<sup>1</sup> alin. (1);

**Norme metodologice:**

(4) Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse conform art. 151, art. 150 alin. (2) - (6) și art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei în situația în care obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, **dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere** conform art. 145 - 147 din Codul fiscal și persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art. 146 din Codul fiscal.

(5) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu s-au îndeplinit obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal vor proceda astfel:

a) dacă achizițiile de bunuri și servicii menționate la alin. (4) sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, dispun aplicarea prevederilor art. 157 alin. (2) sau, după caz, ale art. 157 alin. (5) din Codul fiscal în perioada fiscală în care s-a finalizat inspecția fiscală;

b) dacă achizițiile de bunuri și servicii prevăzute la alin. (4) sunt destinate realizării de operațiuni care sunt supuse pro-rata, vor calcula diferența dintre taxa colectată și taxa dedusă potrivit pro rata aplicabilă la data efectuării operațiunii. În cazul în care inspecția fiscală are loc în cursul anului fiscal în care operațiunea a avut loc, pentru determinarea diferenței menționate se va avea în vedere pro rata provizorie aplicată. Dacă inspecția fiscală are loc într-un alt an fiscal decât cel în care a avut loc operațiunea, pentru determinarea diferenței menționate se va avea în vedere pro rata definitivă calculată pentru anul în care a avut loc operațiunea. Diferențele astfel stabilite vor fi achitate sau, după caz, compensate, în conformitate cu normele procedurale în vigoare;

c) dacă achizițiile de bunuri și servicii prevăzute la alin. (4) sunt destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, vor stabili taxa datorată bugetului de stat, care va fi achitată sau, după caz, compensată, în conformitate cu normele procedurale în vigoare.

**ART. 150 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România**

**(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5)."**

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține ca persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, numai dacă achizițiile îndeplinesc mai multe condiții cumulative, printre care sa fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile, având la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

Astfel, se reține ca legiuitorul a condiționat dreptul de deducere, printre altele, și de faptul ca ele să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate sunt justificate să fie achiziționate în folosul operațiunii taxabile, având obligația să prezinte **dovezi obiective din care să rezulte că se justifică achiziționarea serviciilor și ca sunt destinate exclusiv utilizării în scopul operațiunilor sale taxabile.**

În lumina acestor considerente și în continuarea lor, se reține ca organele fiscale au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că bunurile și serviciile sunt necesare a fi achiziționate și ca sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile, care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond cât și a celor de formă.

Referitor la invocarea de către petenta a prevederilor art. 7 lit. e) și art. 197 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, în privința remunerării administratorilor, se reține că aceasta nu este aplicabilă cauzei analizate, în speta aplicându-se dispozițiile legale în materie fiscală, respectiv prevederile art. 1 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### **„ART. 1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal**

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”, precum și dispozițiile art. 5 alin. (1), art. 6, art. 7 alin. (2), art. 13 și art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare:

#### **„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației**

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

#### **ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

#### **ART. 7 Rolul activ**

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

#### **ART. 13 Interpretarea legii**

Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

## **ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale**

(2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

- a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*
- b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*
- c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”*

Fata de considerentele inscrise in prezenta decizie si din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, consideram ca organele de inspectie fiscala, in mod corect, au procedat la respingerea dreptului de deducere a TVA in suma de ..... lei aferenta serviciilor de administrare efectuate de dl. **X** inscrise in facturile emise de **X** in perioada 01.11.2012 - 31.03.2014, prin aplicarea cotei de 5% asupra valorii totale a acestor servicii de ..... lei, acestea nefiind justificate, intrucat serviciile respective sunt de fapt obligatii asumate de catre administratorului **X** prin Actul constitutiv al societatii **X** SRL, acesta detinand calitatea de administrator al societatii.

***Astfel, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia depusa de SC X SRL pentru suma de ..... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.***

In drept, art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

### **„ART. 216 Soluții asupra contestației**

(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

*„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*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;”*

**In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar/respinsa la rambursare reprezentand dobanzi in suma de ..... lei si penalitati in suma de ... lei.**

**In fapt**, prin contestatia depusa, contribuabilul solicita anularea partiala a deciziei de impunere nr. ....../22.07.2014 in ceea ce priveste obligatii fiscale suplimentare in suma totala de ..... lei reprezentand TVA in suma de ..... lei cu dobanzi de ..... lei si penalitati de ..... lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7) și art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

**ART. 120 Dobânzi**

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

(7) Nivelul dobânzii este de 0,04%/ 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

**ART. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere**

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere (text valabil de la data de 01.07.2013)

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Având în vedere că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar/respins la rambursare, iar prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA stabilită suplimentar în valoare de ..... lei, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”, **se va respinge contestația și cu privire la accesoriile aferente TVA reprezentând dobânzi în sumă de ..... lei și penalități în sumă de ..... lei.**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 alin. (1) coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

**DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ....../22.07.2014 pentru obligațiile fiscale în valoare totală de ..... lei, reprezentând TVA în suma de ..... lei cu dobânzi aferente TVA de ..... lei și penalități aferente TVA de ..... lei.**

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ..... in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.