

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA Nr. 131 din 17 mai 2010

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "x" GmbH x Germania
prin reprezentant fiscal S.C. "x" S.R.L.
din municipiul x, județul Prahova

Biroul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Prahova a fost sesizat de **Activitatea de Inspecție Fiscală Prahova**, prin adresa nr. x din x aprilie 2010 – înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010, în legătură cu contestația **Societății Comerciale "x" GmbH x Germania prin reprezentant fiscal S.C. "x" S.R.L. din municipiul x, județul Prahova**, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x aprilie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova*, precum și împotriva *Raportului de Inspecție Fiscală* încheiat la data de x aprilie 2010 de inspectori din cadrul A.I.F. Prahova, comunicate societății comerciale la data de x aprilie 2010.

În conformitate cu prevederile art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa susmenționată, A.I.F. Prahova a transmis Dosarul contestației către D.G.F.P. Prahova - Biroul soluționare contestații.

Organul de soluționare a contestației constatând îndeplinirea prevederilor art. 207 și ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale – al Ordonanței Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală – republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv transmiterea contestației nr. x/x.04.2010 în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat, înregistrată la A.I.F. Prahova sub nr. x/x aprilie 2010, precum și încadrarea în cuantumul de până la 3.000.000 lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

Societatea Comercială "x" GmbH x Germania prin reprezentant fiscal S.C. "x" S.R.L. are domiciliul fiscal în municipiul x, Str. x, Nr. x, județul Prahova și codul de înregistrare fiscală x cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de x lei reprezentând **taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare**.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. – **Sușinerile contestatoarei sunt următoarele (citată):**

"[...] Subscrisa x GmbH x Germania – CIF ROx – înregistrată în scopuri de TVA pe teritoriul României prin reprezentant fiscal x SRL conform Deciziei DGFP Prahova x/x.06.2004 și certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria x nr.x/x.01.2007 având domiciliul fiscal în ROMÂNIA prin reprezentant fiscal în scopuri de TVA în PRAHOVA, x, STR. x, NR.x, COD POȘTAL x, reprezentată legal prin x – DIRECTOR GENERAL x SRL, în termen legal formulăm

C O N T E S T A Ţ I E

ÎMPOTRIVA

1) RAPORTUL DE INSPECŢIE FISCALĂ nr.x/x.04.2010 încheiat pe x.04.2010 și ridicat pe x.04.2010,

2) DECIZIA DE IMPUNERE x/x.04.2010,

[...] În fapt x GMBH GERMANIA **contestă respingerea TVA de rambursat în sumă de x lei, stabilită prin Raportul de inspecție fiscală, deoarece x GMBH GERMANIA este societate din spațiul Uniunii Europene, care și-a desemnat pe teritoriul României reprezentant fiscal în scopuri de TVA conform Titlului VI, art.153 din Legea 571/2003 [...] și H.G. 44/2004 [...]. Așa cum este prevăzut în Normele Metodologice [...] la pct.56 (4) **Reprezentantul fiscal, după ce a fost acceptat de organul fiscal competent, este angajat, din punct de vedere al drepturilor și obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, pentru toate operațiunile efectuate în România de persoana impozabilă nestabilă în România atâta timp cât durează mandatul său.****

În conformitate cu prevederile art.133, alin.2.lit.a) din Codul Fiscal **locul prestării este situat în țara în care este situat bunul imobil și prestatorul trebuie să aplice legea privind taxa pe valoarea adăugată în țara unde este situat bunul imobil.** Rezultă că pentru operațiuni taxabile de această natură desfășurate în România de orice prestator, indiferent dacă este român sau o persoană impozabilă stabilită în străinătate, locul prestării este considerat a fi România.

În contextul celor de mai sus considerăm că prestatorul din România era persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.150. alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal, iar contravaloarea prestației a fost corect facturată beneficiarului x GMBH.

În analiza efectuată de organele de control fiscal nu s-a ținut cont de faptul că locul prestării serviciilor a fost pe teritoriul României conform art.133 al.2 lit a (stație x) servicii impozabile din punct de vedere al taxei și că x GmbH Germania **este înregistrată în scopuri de TVA în România conform art.153 din legea nr.571/2003 [...].**

De asemenea eronat s-a tras concluzia că desemnarea reprezentantului fiscal s-a limitat la exercitarea dreptului de deducere și rambursare al taxei pe valoarea adăugată ([...]). [...].

[...] Ținând cont de cele arătate mai sus și de faptul că societatea către care s-au prestat servicii x GmbH Germania este înregistrată în scopuri de TVA în România prin reprezentant fiscal s-au respectat prevederile codului fiscal **comunicând codul său de înregistrare în scopuri de TVA pentru toate operațiunile economice de pe teritoriul României.**

În Raportul de inspecție fiscală s-a arătat că în temeiul art.145 al.2 lit a)-e) societatea germană nu a putut justifica dreptul de deducere a TVA-ului aferente achizițiilor respective neținându-se cont de mecanismul de deducere al TVA:

– taxa dedusă este aferentă unei operațiuni pentru care prestatorul a aplicat corect taxa pe valoarea adăugată – așa cum s-a arătat și în raportul de inspecție fiscală – operațiuni taxabile din punct de vedere al tva, locul prestării fiind România conform art 133 al.2 lit.a din Codul Fiscal

– beneficiarul serviciilor sau cumpărătorul are drept de deducere al taxei pe valoarea adăugată
– fiind înregistrat în **scopuri de tva** pe teritoriul României prin reprezentant fiscal conform Titlului VI din Codul Fiscal (art.153) [...]."

II. – Din Decizia de impunere nr. x din x aprilie 2010, respectiv din anexa la aceasta – Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de x aprilie 2010, rezultă următoarele:

* – **Inspecția fiscală încheiată la data de x aprilie 2010** a avut ca obiectiv al controlului soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferent lunii decembrie 2009 depus de către Societatea Comercială “x” GmbH x Germania prin reprezentant fiscal S.C. “x” S.R.L. la A.F.P.M. x sub nr. x/x ianuarie 2010 și înregistrat apoi la A.I.F. Prahova sub nr. x/x ianuarie 2010.

În urma verificării efectuate s-a întocmit **Raportul de inspecție fiscală din x aprilie 2010.**

În acest **Raport**, la **CAPITOLUL III – Constatări fiscale** — **s-a consemnat (citat):**

" Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale H.G. nr. 44/2004, [...].

Taxa pe valoarea adăugată

[...] *Inspecția fiscală parțială a cuprins luna decembrie 2009, dată pentru care a fost depus decontul de T.V.A. cu sumă negativă și opțiune de rambursare, înregistrat la A.F.P.M. sub nr. x/x.01.2010 și la D.G.F.P. Prahova – A.I.F. sub nr. x/x.01.2010, pentru suma de x lei.*

T.V.A. deductibilă

În perioada supusă inspecției fiscale parțiale, societatea a înregistrat T.V.A. deductibilă în sumă totală de x lei, reprezentând T.V.A. aferentă serviciilor de “inginerie și proiectare pentru x”, valoare evidențiată în jurnalele de cumpărări.

T.V.A. colectată

În perioada supusă inspecției fiscale parțiale, societatea nu a înregistrat T.V.A. colectată.

Suma negativă a T.V.A. la sfârșitul perioadei de raportare:

Pentru perioada verificată, societatea a calculat și declarat la organul fiscal teritorial T.V.A. de recuperat în cuantum de x lei, sumă pentru care s-a exprimat opțiunea de rambursare prin decontul aferent lunii decembrie 2009.

Urmare discuțiilor purtate cu reprezentanții S.C. x S.R.L. x (cod fiscal RO x), s-au constatat următoarele:

La data de x.04.2009 a fost încheiat între Societatea Națională x, în calitate de beneficiar și Asociația de constructori formată din: S.C. x S.A. x [...], contractul nr. x având ca obiect executarea lucrării privind “x”.

Ulterior, constructorul S.C. x S.A. a încheiat contract cu firma x GmbH Germania, iar aceasta cu firma y GmbH Germania.

Menționăm că y GmbH Germania face parte din concernul x GmbH Germania.

Pentru lucrările de proiectare, documentație de execuție, montaj și punere în funcțiune a stației, y GmbH Germania a transmis la data de x.06.2009 comanda fermă executantului S.C. x S.R.L. x (cod fiscal RO x), persoană juridică română autorizată A.N.R.E. pentru executarea lucrărilor menționate.

S-a pus la dispoziția organelor de control de către reprezentantul societății pe parcursul verificării comanda înaintată de către x GmbH Germania (cod de înregistrare în scopuri de TVA x) către executantul S.C. x S.R.L. x și comanda transmisă de către y GmbH Germania executantului S.C. x S.R.L. xi (cod fiscal RO x).

Din valoarea totală a comenzii de x EUR, x EUR sunt pentru lucrări de proiectare și documentație de execuție.

Pentru contravaloarea lucrărilor de inginerie și proiectare pentru x (x EUR), executantul S.C. x S.R.L. x a emis către beneficiarul x GmbH Germania factura externă x din data de x.12.2009 (suma respectivă fiind încasată în contul de disponibilități bănești al furnizorului, deschis în euro la x. – extras de cont din x.12.2009, anexat la prezentul).

În luna decembrie, respectiv la data de x.12.2009, executantul S.C. x S.R.L. x a emis către beneficiarul "x GmbH Germania – reprezentant fiscal" factura fiscală seria x nr. x, reprezentând "c/val inginerie și proiectare pentru x". Valoarea în lei a serviciilor facturate este de x lei (contravaloarea în lei a celor x EUR la cursul de x lei), la care se adaugă TVA în cuantum de x lei, TVA care se regăsește și ca sumă totală de plată înscrisă în factură.

Contravaloarea bunurilor și serviciilor respective a fost raportată în decontul de TVA întocmit de x GmbH Germania prin reprezentant fiscal x (cod x) pentru luna decembrie 2009 la rd. 18 – "Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%".

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1), lit.b), din Legea nr. 571/2003 [...], prestările efectuate sunt operațiuni impozabile în România, cele care îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 133, alin. (2) lit.a) din același act normativ, respectiv sunt prestări de servicii efectuate asupra unui bun imobil situat în România.

Din actele și documentele puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în cadrul perioadei supuse verificării, cât și în perioada ce a făcut obiectul controlului anterior, reprezentantul fiscal nu a realizat operațiuni impozabile pe codul de înregistrare în scopuri de TVA, așa cum este prevăzut și în contractul de mandat, fapt pentru care nu s-a acordat drept de recuperare pentru suma de x lei.

Astfel, societatea germană – prin reprezentantul său fiscal în România nu a putut justifica faptul că achizițiile de servicii au fost aferente în scopul realizării unor operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA, operațiuni care să dea dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor respective.

Conform prevederilor art. 145, alin. (2) din Codul fiscal, respectiv pct. 45, alin. (2) din H.G. nr. 44/2004, [...], **condiție neîndeplinită**, deoarece în cadrul perioadei supuse verificării nu au fost realizate operațiuni pe codul de înregistrare în scopuri de TVA al reprezentantului fiscal.

Desemnarea S.C. x S.R.L. x ca reprezentant fiscal al firmei x GmbH Germania s-a realizat în vederea desfășurării pe teritoriul României a unei activități economice ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă cu drept de deducere (valoarea anuală estimată a operațiunilor taxabile fiind de x mii EUR), nu pentru a se limita la exercitarea dreptului de deducere și de rambursare a TVA.

Având în vedere aspectele anterior menționate, referitor la soluționarea decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii decembrie 2009, concluzionăm următoarele:

- TVA de recuperat solicitată de societate x lei;
- TVA pentru care societatea are drept de rambursare x lei;
- TVA pentru care nu se aprobă rambursarea x lei. [...]."

III. – Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada emiterii actului administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

În **Raportul de inspecție fiscală din x aprilie 2010** încheiat de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Prahova la **Societatea Comercială "x" GmbH x Germania prin reprezentant fiscal S.C. "x" S.R.L. din municipiul x**, a fost consemnată verificarea lunii decembrie 2009 în ceea ce privește modul de constituire, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat reprezentate de **taxa pe valoarea adăugată** în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferent acestei luni, depus de societatea comercială la A.F.P.M. x sub nr. x/x ianuarie 2010.

Conform **Deciziei nr. x/x iunie 2004** emisă de D.G.F.P. Prahova, **S.C. "x" S.R.L. x** a fost desemnată ca reprezentant fiscal al **Societății Comerciale "x" GmbH x Germania**.

* – **Referitor la taxa pe valoarea adăugată** verificată pentru perioada lunii **decembrie 2009, motivele de fapt și de drept** care au condus la **stabilirea diferenței suplimentare** în sumă totală de **x lei** (contestată), sunt:

În data de **x iunie 2009** Societatea Comercială "x" GmbH x din Germania a transmis către S.C. "x" S.R.L. x (persoană juridică română autorizată A.N.R.E.) **o comandă fermă pentru executarea unor lucrări de proiectare, documentație de execuție, montaj și punere în funcțiune** a x, județul x pentru o x.

Pentru lucrările de inginerie și proiectare executate, în valoare totală de **x euro**, societatea comercială din România a emis către firma germană **factura externă nr. x/x decembrie 2009**, suma fiind încasată de S.C. "x" S.R.L. x în data de **x decembrie 2009** în contul bancar deschis la x.

Tot în data de **x decembrie 2009**, S.C. "x" S.R.L. xi (cod fiscal ROx) a emis către reprezentantul fiscal în România al "x" GmbH xl din Germania (cod fiscal ROx) **factura fiscală seria x nr. x/x.12.2009** în valoare totală de **x lei** reprezentând contravaloarea **"...inginerie și proiectare pentru x"**.

Din suma totală de **x lei**, x lei reprezintă echivalentul celor x euro la cursul de schimb valutar de x lei, iar **x lei valoarea TVA deductibilă** (x lei x 19%).

"x" GmbH x din Germania prin reprezentantul fiscal din România (cod fiscal ROx) a înscris în **Decontul de TVA întocmit pentru luna decembrie 2009** sumele de x lei și x lei la rândul 18 **"Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%"**, rezultând ca **sold la sfârșitul perioadei de raportare** (rândul 35 din decont) **suma negativă de x lei**, pentru care societatea comercială a **solicitat rambursarea**.

Întrucât la **inspecția fiscală societatea comercială germană prin reprezentantul său fiscal în România nu a justificat faptul că achizițiile de servicii, consemnate în factura fiscală seria x nr. x/x decembrie 2009, au fost destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni care dau drept de deducere, conform prevederilor art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, respectiv în perioada verificată contestatoarea nu a realizat niciun fel de operațiuni taxabile pe codul fiscal ROx care să dea dreptul de deducere a TVA deductibilă în sumă de x lei aferentă acestor achiziții, la control s-a stabilit că societatea comercială nu are drept de rambursare pentru suma negativă raportată prin decontul de TVA pe luna decembrie 2009.**

* – Prin contestația formulată, Societatea Comercială "x" GmbH x Germania prin reprezentant fiscal S.C. "x" S.R.L. din municipiul x, **contestă constatările inspecției fiscale din x aprilie 2010, respectiv respingerea de la rambursare a TVA în sumă de x lei reflectată ca sumă negativă a TVA în decontul lunii decembrie 2009;**

Contestatoarea susține că **măsurile dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, respectiv Decizia de impunere nr. x/x aprilie 2010, sunt eronate, întrucât deficiențele reținute și consemnate de organele de inspecție fiscală nu corespund realității.**

Astfel, se menționează faptul că **Societatea Comercială "x" GmbH x din Germania este înregistrată în scopuri de TVA în România prin reprezentant fiscal S.C. "x" S.R.L. din municipiul x, conform prevederilor art. 153 din Codul fiscal, deci "... prestatorul a procedat corect facturând TVA-ul prin reprezentantul fiscal de pe teritoriul țării."**

* – Față de constatările organelor de control consemnate în Raportul de inspecție fiscală, în opoziție cu susținerile prezentate în contestație și având în vedere dispozițiile legale, rezultă următoarele:

În conformitate cu prevederile **art. 94** din **Codul de procedură fiscală**, republicat în 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale prin constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane.

În perioada verificată, în ceea ce privește TVA, Codul fiscal prevede:

*“[...] **Art. 133. – (1)** Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.*

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile;

***Art. 145. – [...]** (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile;“.

În fapt, S.C. “x” S.R.L. din municipiul x a fost desemnată reprezentant fiscal în România al firmei “x” GmbH x din Germania, conform Adresei Nr.GRC x/x mai 2004 emisă de D.G.F.P. Prahova.

Prin Declarația cod 010 depusă și înregistrată la A.F.P.M. x sub nr. x/x mai 2004, reprezentantul fiscal a estimat că firma germană va realiza o cifră de afaceri anuală din operațiuni taxabile de x euro, iar prin Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria x nr. x eliberat la data de x ianuarie 2007 s-a atribuit firmei codul ROx.

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv luna decembrie 2009, organele de control au constatat că firma “x” GmbH x din Germania nu a realizat operațiuni taxabile pe codul de înregistrare în scopuri de TVA ROx al reprezentantului fiscal care să justifice deducerea TVA deductibilă – conform prevederilor **art. 145 alin. (2) lit. a)** din **Codul fiscal**, în sumă totală de x lei aferentă achizițiilor de servicii efectuate în luna decembrie 2009.

Verificarea efectuată și consemnată în Raportul de inspecție fiscală din x aprilie 2010, a condus la concluzia că desemnarea S.C. “x” S.R.L. din municipiul x ca reprezentant fiscal în România al firmei “x” GmbH x din Germania s-a efectuat numai pentru exercitarea dreptului de deducere și de rambursare a TVA.

Întrucât la inspecția fiscală nu s-a făcut dovada că serviciile achiziționate de societatea comercială contestatoare, conform facturii nr. x/x decembrie 2009 (x lei + x lei/TVA) emisă de S.C. “x” S.R.L. x (cod fiscal ROx) au fost destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile care dau drept de deducere, conform prevederilor **art. 145 alin. (2)** din **Codul fiscal**, în mod corect organele de control nu au acordat dreptul de deducere și au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de x lei, fapt ce a determinat respingerea la rambursare a TVA de egală valoare.

În contestație se susține că TVA deductibilă dedusă este aferentă unor operațiuni pentru care prestatorul a aplicat corect cota de TVA, locul prestării acestora fiind în România.

De asemenea se susține că dreptul de deducere a TVA deductibilă a fost corect exercitat, întrucât firma germană s-a înregistrat în scopuri de TVA pe teritoriul României prin reprezentant fiscal.

Aceste susțineri nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, conform prevederilor **art. 145 alin. (2) lit.a)** din **Codul fiscal**, TVA deductibilă aferentă achizițiilor poate fi dedusă numai dacă persoana impozabilă dovedește destinația utilizării acestor achiziții.

Cu toate că la momentul desemnării ca reprezentant fiscal al firmei germane "x" GmbH (x mai 2004), S.C. "x" S.R.L. din municipiul x a declarat că această desemnare s-a efectuat în scopul desfășurării de activități economice reprezentate de operațiuni taxabile cu drept de deucere, estimate la valoarea de x euro, în perioada supusă inspecției fiscale nu au fost realizate astfel de operațiuni pe codul fiscal ROx.

Rezultă astfel că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară înscrisă în Decizia de impunere nr. x/x aprilie 2010, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de x lei TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de Societatea Comercială "x" GmbH x Germania prin reprezentant fiscal S.C. "x" S.R.L. din municipiul x, județul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x aprilie 2010, act administrativ fiscal emis de A.I.F. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanța Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. – Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

2. – În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată în 31.07.2007, cu modificările si completările ulterioare, și ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,