

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București cu adresa nr.2013, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.2013 asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.
reprezentant fiscal pentru SFRANȚA
cu domiciliul fiscal:

înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Sector 6 București sub nr.....2011 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București sub nr.....2011 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Cu adresa nr.....2011 înregistrată la D.G.F.P. a Municipiului București sub nr.....2011, Administrația Finanțelor Publice Sector 6 București a înaintat contestația formulată de S.C. X S.R.L. reprezentant fiscal pentru S FRANȚA organului de soluționare a contestației competent respectiv Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București.

În baza prevederilor art. 3 alin. (1) din O.P.A.N.A.F. nr. 3333/2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. a delegat competența de soluționare a contestației formulată de S.C. X S.R.L. reprezentant fiscal pentru S FRANȚA către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, astfel că D.G.F.P. a Municipiului București cu adresa nr.....2013 a transmis dosarul contestației spre soluționare D.G.F.P. a județului Arad unde a fost înregistrat sub nr.....2013.

Societatea comercială **X S.R.L. reprezentant fiscal pentru S FRANȚA** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-S6.....2011 emise de Administrația Finanțelor Publice Sector 6 București și solicită admiterea contestației, anularea acestora și rambursarea sumei totale delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în deconturile de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.08.2011.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de X S.R.L. reprezentant fiscal pentru S FRANȚA împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-S62011 încheiat de Administrația Finanțelor Publice Sector 6 București, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]”

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului. [...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt

procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va investi cu soluționarea contestației în legătură cu decizia de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini. În conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de

plată și sau aprobate la rambursare se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță. »

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de X S.R.L. reprezentant fiscal pentru S FRANȚA împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-S6.....2011 încheiat de Administrația Finanțelor Publice Sector 6 București, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de X S.R.L. reprezentant fiscal pentru S FRANȚA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S62011 încheiată de Administrația Finanțelor Publice Sector 6 București, s-au reținut următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. reprezentant fiscal pentru S FRANȚA formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S6.....2011 și solicită admiterea contestației, anularea acesteia și rambursarea sumei totale delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în deconturile de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.din 22.08.2011.

Contestația a fost formulată și semnată de S.C. X S.R.L. reprezentant fiscal al S FRANȚA și poartă ștampila acesteia, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. cu modificările și completările ulterioare, petenta înregistrând contestația la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București, Administrația Finanțelor Publice Sector 6 sub nr.....2011, în condițiile în care Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S62011 a fost comunicată prin poștă, cu scrisoare cu valoare declarată, recomandată cu confirmare de primire, fiind confirmată primirea de către contribuabil în data de 12.10.2011.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea contestației:

I. În contestația formulată, petenta invocă următoarele motive:

- deficiențele constatate de către inspecția fiscală au constat în aceea că, persoana impozabilă nestabilă în România, dar înregistrată prin reprezentant fiscal, a dedus taxa pe valoarea adăugată destinată unor operațiuni neimpozabile în România ori impozabile în România, dar pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform prevederilor art. 150 alin.(2) -(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată inspectorii fiscali au constatat că persoana impozabilă nestabilă în România nu a emis facturi în perioada 10.02.2011 – 31.07.2011;

- petenta afirmă că este lipsită de temei legal măsura de respingere la rambursare dispusă în urma inspecției fiscale deoarece în ceea ce privește dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.145 alin. (2) lit.a) și c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin nota explicativă din data de 25.08.2011, a adus la cunoștința inspectorilor fiscali faptul că: “S Franța prestează servicii de logistică pentru beneficiarul final.....) România al pieselor de schimb originare din China și anume gestionarea stocurilor de marfă și starea calității produselor. S SARL nu prestează servicii de vămuire pentru destinatarul final și nu este proprietarul bunurilor. Fluxul financiar al bunurilor este între producătorii bunurilor șiConform politiciiîn Europa (tranzit prin Franța), toate produsele rămân în proprietatea producătorilor și sunt ținute sub control vamal, urmând ca taxele și TVA-ul să fie plătite la livrarea produselor către fabricilecând se face și achiziționarea bunurilor (vămuirea). Statutul bunurilor este cel de scutit de vamă. CândRO intră în posesia bunurilor, solicită producătorilor emiterea facturilor comerciale, conform recepției, făcându-se astfel transferul de proprietate de la producător către....., acesta declarând și plătiind TVA-ul aferent acestora, devenind proprietarul bunurilor.

S SARL Franța a închiriat în RO spațiul de depozitare și birouri în A1 Industrial Park de la D S.R.L., închiriere care este o operațiune taxabilă notificată de către locator, spațiu în care au loc operațiuni de sortare și împachetare a reperelor efectuate de către D S.R.L., în baza unui contract de prestări servicii logistice nr.....2010, încheiat între S FR și D S.R.L.

Toate aceste costuri suportate de S FR pe teritoriul României (închiriere, servicii de logistică) se regăsesc în valoarea de vânzare a serviciilor facturate de S FR către RO, aceasta din urmă fiind persoana impozabilă obligată la plata TVA pentru această livrare intracomunitară de servicii (FR-RO).”;

- petenta precizează că în baza prevederilor art. 168 și art. 169 din Directiva 112/2006, S FR și-a desemnat un reprezentant fiscal pe teritoriul României respectiv pe D S.R.L., solicitând înregistrarea acestuia

în scopuri de TVA în România, pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă chiriei, taxelor de servicii și utilități constând în întreținere, reparații, curățenie, apă, energie electrică, paza aferente spațiului din A1-Industrial Park, jud. Ilfov, organul fiscal competent aprobând această cerere;

- în temeiul prevederilor pct.66 alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, petenta consideră că, prin emiterea certificatului de înregistrare în scopuri de TVA în data de 10.02.2011, organul fiscal a analizat înscrisurile depuse și a emis o decizie în favoarea înregistrării reprezentantului fiscal, recunoscând astfel, în opinia petentei, în mod tacit dreptul la exercitarea de către aceasta pe teritoriul României a deducerii TVA aferente operațiunilor de închiriere și serviciilor adiționale închirierii;

- petenta invocă aspectul că, înainte de depunerea documentației pentru înregistrarea reprezentantului fiscal, prin adresa nr.....2010 a solicitat lămuriri la Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, la care nu a primit răspuns;

- în sprijinul celor afirmate, petenta redă un extras din Cauza 435/2005-Investrand BV împotriva Staatssecretaris van Financien-Deciziile Curții Europene de Justiție privind TVA, solicitând anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S6.....2011 și admiterea contestației.

II. În perioada 17.08.2011-19.09.2011, inspectorii fiscali din cadrul Administrației Finanțelor Publice Sector 6 au desfășurat o inspecție fiscală având ca obiectiv verificarea legalității și conformității deconturilor de taxa pe valoarea adăugată din perioada 10.02.2011-31.07.2011, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, a respectării prevederilor legislației fiscale, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirii diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente privind taxa pe valoarea adăugată.

Inspecția fiscală s-a efectuat verificându-se toate documentele și evidențele fiscale aferente perioadei 10.02.2011-31.07.2011, iar urmare acestei verificări, inspectorii fiscali au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale, S SARL, persoană impozabilă nestabilă în România, nu a realizat în România operațiuni taxabile, pentru care este persoană obligată la plata taxei conform art.150 alin.(1) din Codul fiscal, cu excepția situației în care beneficiarul este obligat la plata taxei în condițiile art. 150 alin.(2)-(6) din Codul fiscal și nici operațiuni scutite cu drept de deducere, că în cazul petentei au fost încălcate art. 145 alin. (2) lit. a) și lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, factura deși existentă nu este

suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Inspekția fiscală parțială a fost finalizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspekția fiscală nr.F-S62011, organele de inspekție fiscală stabilind că petenta nu are posibilitatea legală a exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă totală delei.

III. Luând în considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspekție fiscală, susținerile petentei și prevederile legale în perioada supusă controlului, s-au reținut următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă S.C. D S.R.L. reprezentant fiscal al S FRANȚA, în perioada 10.02.2011 – 31.07.2011 are posibilitatea legală a exercitării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă totală delei, aferentă contravalorii chiriei, taxelor de servicii și utilităților pentru spațiul situat în județul Ilfov, Industrial Park – A1 în condițiile în care nu a realizat operațiuni taxabile.

În fapt, S persoană impozabilă stabilită în Franța a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în România, prin desemnarea ca reprezentant fiscal a S.C. D S.R.L. (cod de înregistrare fiscală.....), iar organul fiscal competent a atribuit reprezentantului fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA RO....., ca mandatar al persoanei impozabile nestabilită în România, fiind angajat din punctul de vedere al drepturilor și obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, pentru toate operațiunile efectuate în România de către persoana impozabilă nestabilită în România, atât timp cât durează mandatul său.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv declarația de desemnare a reprezentantului fiscal în scopuri de TVA de către S Franța din 09.12.2010 și declarația S.C. D S.R.L. prin care acesta acceptă îndeplinirea calității de reprezentant fiscal pentru S Franța, rezultă natura activității pe care intenționează să o desfășoare în România, respectiv: „ să furnizeze și să realizeze toate operațiunile legale necesare în vederea desfășurării activității S Franța, cum ar fi, dar nu limitat: servicii de logistică, depozitare și închiriere de depozite și toate cheltuielile legate de acestea, închiriere de personal și toate cheltuielile legate de aceasta, închiriere de utilaje de manipulare și sisteme de rafturi și toate cheltuielile legate de aceasta și să efectueze orice alte achiziții necesare pentru bunul mers al activității companiei S; volumul estimat al acestor operațiuni este de cca 360.000 euro anual, fără TVA".

În perioada supusă inspecției fiscale, persoana impozabilă nestabilă în România S Franța prin reprezentantul său fiscal S.C. D S.R.L. nu a realizat în România operațiuni taxabile, pentru care este persoana obligată la plata taxei conform art. 150 alin. (1) din Codul fiscal, nici operațiuni scutite cu drept de deducere și nu a emis facturi în perioada 10.02.2011 – 31.07.2011.

În perioada 10.02.2011 – 31.07.2011, S Franța prin reprezentantul fiscal a achiziționat în România servicii de închiriere pentru spațiul de depozitare și birouri în „A1 Industrial Park” situat în sat....., comunași utilitățile aferente, servicii de logistică prestate de către S.C. D S.R.L., cod de înregistrare fiscală, în baza contractului nr.....2010 completat cu actul adițional din data de.....2010, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă.

În Nota explicativă data în.....2011, existentă în copie la dosarul cauzei, reprezentantul petentei precizează: „SC D SRL REPREZENTANT FISCAL PENTRU S, cod de înregistrare fiscală a fost înființat, deoarece, în conformitate cu prevederile Codului fiscal, art. 141 alin.(2) lit.e), prin închirierea depozitelor, a facturării utilităților aferente acestora, cât și a altor taxe anexe legate de spațiile de depozitare, se nasc niște operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA”.

De asemenea, din precizările înscrise în nota explicativă dată de administratorul reprezentantului fiscal desemnat, referitor la operațiunile desfășurate în România de către persoana impozabilă nestabilă în România (S Franța) a rezultat că facturile reprezentând contravaloarea serviciilor prestate privind gestiunea stocurilor și starea calității produselor au fost emise de către S direct către beneficiarul săuBucurești.

În drept, în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale:
- art. 133 alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă la data operațiunilor:

“ *Locul prestării de servicii*

ART. 133(...)

(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.(...)

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), 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, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

- art. 150 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

ART. 150

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, 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. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

- art. 153 alin. (4) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

ART. 153 (...)

(4) O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 150 alin. (2) - (6). (...)

(5) Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:

- a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 151; sau
- b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă.”

Având în vedere textele legale citate mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată în sumă totală delei ce face obiectul prezentei cauze reprezintă taxa pe valoarea adăugată în legătură cu care firma franceză prin reprezentantul său fiscal din România și-a exercitat dreptul de deducere și a fost solicitată la rambursare, iar suma provine exclusiv din contravaloarea serviciilor de logistică achiziționate de firma franceză prin intermediul reprezentantului său fiscal din România, servicii care au fost destinate realizării de către S Franța de operațiuni pentru care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform prevederilor art. 150 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv în cazul de față firmaBucurești căruia S Franța i-a facturat direct serviciile de logistică pentru care locul prestării este locul unde beneficiarul își are stabilit sediul activității economice conform prevederilor art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

Deoarece în perioada verificată, S persoană impozabilă nestabilă în România nu a realizat în România operațiuni taxabile și nici operațiuni scutite cu drept de deducere, se reține că nu avea obligația să se înscrie în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în temeiul art.153 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește regimul deducerilor taxei pe valoarea adăugată în România, se reține că acesta este instituit de dispozițiile art.145 -Sfera de aplicare a dreptului de deducere, alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi conforme cu art.168 lit.a) și art.169 lit.a) din Directiva Consiliului 112/2006, Titlul X, cap. 1 - Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere, precizate de contestatar în contestația formulată, potrivit căroră:

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

- a) operațiuni taxabile;(...)
- c) operațiuni scutite de taxa, conform art. 143, art. 144 și art. 144¹:".

Condițiile de exercitare a dreptului de deducere sunt stipulate de art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

" ART. 146

(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;”.

Factura, ca document justificativ, deși existentă nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, fiind necesară și îndeplinirea condițiilor de fond prevăzute de art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și anume **acelea că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile respectiv ori scutite cu drept de deducere.**

Ori, în speța în cauză, persoana impozabilă S FRANȚA nestabilită în România , dar înregistrată prin reprezentantul fiscal S.C. D S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției serviciilor destinate unor operațiuni neimpozabile în România, ori impozabile în România dar pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform prevederilor art.150 alin.(2)-(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu a făcut dovada desfășurării de operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere.

De asemenea, nu este suficientă invocarea de către petentă în susținerea contestației sale a motivului că: “ (...) prin eliberarea certificatului de înregistrare în scopuri de TVA în data de 10 februarie 2011, organul fiscal a analizat înscrisurile depuse și a emis o decizie în favoarea înregistrării reprezentantului fiscal, recunoscând astfel tacit dreptul la deductibilitate pe teritoriul României al taxei aferente operațiunii de închiriere și servicii adiționale închirierii.” deoarece desemnarea sa ca reprezentant fiscal s-a făcut în temeiul prevederilor pct. 66 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în urma verificării documentelor depuse împreună cu solicitarea sa, documente din care rezultă că S.C. D S.R.L. se angajează să îndeplinească obligațiile de reprezentant fiscal conform Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal; în virtutea principiului general de drept *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, nu poate fi identificată o relație de cauzalitate legală între emiterea de către autoritatea fiscală din România a certificatului de înregistrare în scopuri de TVA emis în data de 10.02.2011 și acordarea de către autoritatea fiscală, petentei, în calitate de reprezentand fiscal al S FRANȚA, a exercitării dreptului de deducere al TVA aferentă contravalorii chiriei,

taxelor de servicii și utilităților efectuate pentru spațiul situate în județul Ilfov, Industrial Park – A1, având în vedere că nu este îndeplinită una din condițiile fundamentale ale exercitării dreptului de deducere al TVA, respectiv cea a realizării de către petentă a operațiunilor taxabile.

Invocarea de către petentă în motivarea contestației a unui extras din Cauza 435/2005-Investrand BV împotriva Staatssecretaris van Financien-Deciziile Curții Europene de Justiție privind TVA, nu a putut fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în considerarea faptului că în această cauză, Curtea a statuat următoarele:

„ Articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că costurile serviciilor de consultanță la care o persoană impozabilă a recurs în scopul determinării cuantumului unei creanțe făcând parte din patrimoniul întreprinderii sale și aferente unei vânzări de acțiuni anterioare înregistrării sale ca plătitor de TVA nu prezintă, în absența unor elemente de natură a stabili că serviciile menționate își găsesc cauza exclusivă în activitatea economică desfășurată de către persoana impozabilă în sensul directivei menționate, o legătură directă și imediată cu această activitate și, prin urmare, nu dau drept de deducere a TVA-ului la care sunt supuse.”

Invocarea de către petentă a unui extras din cuprinsul acesteia respectiv a faptului că *“(...) un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Intr-adevăr, astfel de costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile.”* nu este relevantă în cauza dedusă judecării în condițiile în care petenta nu deține documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă dovada existenței unor operațiuni în aval ce dau drept de deducere, condiția *sine qua non* în acordarea dreptului de deducere reprezentând-o realizarea de operațiuni taxabile, care nu au fost demonstrate de petentă conform art. 65 Cod procedură fiscală: *“ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*, aceasta nerealizând în

România operațiuni taxabile, așa cum rezultă din starea de fapt consemnată de organele de inspecție fiscală.

Referitor la susținerea petentei din contestația formulată și anume aceea că: “ (...)“(...) înainte de depunerea documentației pentru înregistrarea reprezentantului fiscal, prin adresa nr.....2010 (anexa) am solicitat lămuriri la Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, adresa la care nu am primit niciun răspuns.” arătăm că, D.G.F.P. a județului Arad, competent conform art. 209 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, în considerarea prevederilor art. 213 alin. 1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, a solicitat Ministerului Finanțelor Publice – Direcția de Legislație în Domeniul TVA transmiterea unei fotocopii a răspunsului la solicitarea S.C. D S.A., termenul de soluționare al contestației prelungindu-se astfel conform art. 70 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, republicat, până la data primirii informațiilor solicitate.

Direcția generală legislație Cod Fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a răspuns solicitării prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.....2013 comunicând faptul că nu s-a dat curs solicitării S.C. D S.A. deoarece informațiile furnizate de aceasta au fost insuficiente pentru a formula un răspuns.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății comerciale D S.R.L. reprezentant fiscal al S FRANȚA drept de deducere pentru taxa pe valoare adăugată în suma totală de lei, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.2 lit.a) și lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2) și alin. (4), art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c), art.146 alin.(1) lit.a), art. 150 alin. (1) și alin. (2), art. 153 alin. (4) și alin. (5) din Legea nr. 571/2003 republicată privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 85, art. 86, art. 87, art. 205 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X S.R.L. reprezentant fiscal pentru S FRANȚA** cu domiciliul fiscal înîmpotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-S6încheiat de Administrația Finanțelor Publice Sector 6 București, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulată de **S.C. X S.R.L. reprezentant fiscal pentru S FRANȚA** cu domiciliul fiscal înîmpotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S6.....2011 încheiată de Administrația Finanțelor Publice Sector 6 București pentru suma totală delei reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în deconturile de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr....., ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad sau la Tribunalul București, în termen de 6 luni de la data comunicării.