

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 109 din 13 iulie 2009

Cu adresa nr./....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspectie Fiscala Prahova** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "..... - SEDIU PERMANENT"** din Com., Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./.....* intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr./..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr./.....

S.C. "....." este o societate cu sediul in Germania, avand numar de inregistrare fiscala si are obiect principal de activitate "*productia, vanzarea, importul si exportul, precum si montajul si intretinerea a diferite feluri de masini si aparate*". In perioada 2003 - 2005, "....." a desemnat reprezentant fiscal unic societatea "Y" S.R.L. din Bucuresti - cod fiscal, pentru a tine evidenta din punct de vedere al TVA. Incepand cu data de 2005, S.C. "....." Germania desfasoara activitate in Romania prin intermediul unui sediu permanent situat in Com. - casuta postala nr., Jud. Prahova, conform certificatului de inregistrare fiscala nr. Obiectul principal de activitate al sediului permanent consta in "*servicii anexe extractiei petrolului si gazelor naturale, exclusiv prospectiunile*" - cod CAEN 1120.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA pentru care la control nu s-a acordat drept de deducere si care a diminuat TVA de recuperat.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] 1. Considerarea cheltuielilor in suma de RON ca fiind nedeductibile in mod eronat si fara baza legala [...]"

[...] organele de control nu accepta ca documente justificative documentele transmise de catre Societate, sustinand ca acestea nu indeplinesc calitatea de document justificativ, fiind emise pe numele altei entitati cu un alt cod de inregistrare fiscala (i.e. organul fiscal referindu-se la facturile de avans emise de "R" catre reprezentantul fiscal al Societatii in Romania), fara a fi emisa o factura finala de lucrari in luna decembrie 2005, cand a fost inregistrata cheltuiuala in contabilitate [...].

Avand in vedere aceste constatari, la acceptarea contestatiei, va rugam sa luati in considerare urmatoarele argumente:

A) Taxarea sediului permanent, alocarea de cheltuieli si deductibilitatea acestora

Pana la data de 2005, Societatea nu avea inregistrat sediu permanent, neputand astfel sa isi deduca cheltuielile aferente sediului permanent. Motivul pentru care Societatea a inregistrat sediu permanent in Romania este chiar existenta Contractului principal. In aceste conditii, primul exercitiu fiscal in care Societatea putea recunoaste efectiv aceste cheltuieli era anul fiscal 2005. [...]

B) Documentele prezentate indeplinesc conditiile legale pentru a fi considerate documente justificative [...]

[...] Societatea a adus urmatoarele documente care dovedesc indeplinirea celor doua toate conditii enumerate mai sus, respectiv:

a) declaratie de finalizare a lucrarilor intocmita de catre "F", in calitate de subcontractor principal, si de catre "R" si "A", in calitate de subcontractori, din care rezulta procentul de finalizare al statiei 1 si partile implicate [...];

b) nota de calcul a cheltuielilor cat si a veniturilor care arata modul de recunoastere a cheltuielilor aferente proiectului cat si veniturile ce au fost recunoscute de catre societate pe baza contractelor incheiate [...];

c) Contractul principal [...];

d) Subcontractul cu "R" [...];

e) contractul dintre Societate si "F" SA [...];

f) facturile de avans emise de "R" aferente contractului mentionat la lit. d) [...];

In acest sens, consideram ca prevederile art.21, alin.4 lit. f) nu pot fi invocate, intrucat documentele mai sus amintite au calitatea de document justificativ in sensul pct. 89 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

De asemenea, precizam faptul ca organul fiscal invoca inexistenta unei facturi finale din partea "R", care sa reflecte procentul de realizare a lucrarilor efectiv prestate. Insa, avand in vedere reglementarile aplicabile in cazul recunoasterii cheltuielilor deductibile la nivelul unui sediu permanent, Societatea poate prezenta orice documente justificative prin care sa demonstreze prestarea efectiva a serviciului [...].

C) Considerarea eronata a cheltuielilor inregistrate in relatia cu "R" ca fiind nedeductibile la nivelul sediului permanent, ca urmare a nerecunoasterii de catre "R" in contrapartida a acelorasi sume ca venituri

Printre argumentele aduse de catre organele fiscale in analiza cheltuielilor inregistrate de catre Societate in relatia cu "R" a fost si acela ca "R" nu a inregistrat in aceeaasi perioada din 2005 venituri la acelasi nivel, in contrapartida cu cheltuielile inregistrate de catre Societate.

Consideram ca acest argument nu este in spiritul dispozitiilor legale in vigoare cu privire la recunoasterea deductibilitatii cheltuielilor, neexistand nicio dispozitie legala care sa prevada faptul ca o cheltuiala este nedeductibila la nivelul beneficiarului in situatia in care furnizorul serviciului nu a inregistrat in contrapartida venitul impozabil. [...]

D) Organele fiscale au invocat faptul ca Societatea nu a justificat modul de calcul al sumei de RON [...], Societatea a inregistrat factura/.....2004 primita de la "R" in valoare RON (..... EUR) in contabilitate ca si cheltuiala conform principiilor contabile si fiscale sus-mentionate.

Din factura/.....2005 in suma de RON, doar RON (..... EUR) au fost considerati cheltuiala aferenta anului 2005.

Astfel, societatea a inregistrat total cheltuieli in suma de RON aferente anului 2005 conform reglementarilor contabile si fiscale in vigoare, asa cum rezulta din aplicarea procentului de realizare de 70%, ceea ce a fost de asemenea confirmat si prin factura/.....2004 si prin partea din factura/.....2005 aferenta anului 2005.

E) Considerarea de catre autoritatile fiscale a documentelor prezentate de Societate ca fiind documente justificative numai in anumite cazuri (i.e. in cazul recunoasterii veniturilor si in cazul cheltuielilor inregistrate cu serviciile prestate de "F" SA)

[...], contrar principiului fiscal privind aplicarea uniforma a prevederilor fiscale, organele de control fiscal au aplicat un tratament diferentiat, acceptand doar veniturile atribuibile sediului permanent

conform Contractului principal dar nu si cheltuielile aferente, desi acestea au fost recunoscute pe baza acelorasi principii si documentate temeinic de catre Societate in acord cu prevederile pct.89 lit. i) din Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 [...].

2. Evaluarea cheltuielilor in suma de RON reprezentand comisioane bancare ca fiind nedeductibile in mod eronat si fara baza legala [...]

A) Modalitatea de calcul a cheltuielilor cu serviciile bancare aferente proiectului desfasurat in Romania de Societate conform Contractului principal

In legatura cu suma de RON (..... EUR), inregistrata in contul 627 "cheltuieli cu serviciile bancare", in luna decembrie 2005, precizam ca aceasta reprezinta o serie de cheltuieli efectuate direct de catre Societate prin sediul central care au fost efectuate in vederea desfasurarii obiectului de activitate in Romania conform Contractului principal, si prin urmare aceasta a fost alocata de catre Societate sediului permanent din Romania conform pct.89 lit. i) din Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004. Alocarea a fost efectuata utilizand documentul intern "Inter-branch Debit Note no. /05" (anexa 13) si sumarul aferent prin care se arata modalitatea de calcul a sumei alocate catre sediul permanent din Romania [...].

B) Existenta documentelor justificative prin care sa se faca dovada operatiunii

[...], pe langa cele doua documente interne [...], au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale si copii ale unei parti din documentele justificative originale disponibile la sediul central al lui "....." GmbH care au stat la baza evidentierii acestor cheltuieli in sumarul prin care se arata modalitatea de calcul a sumei alocate catre sediul permanent din Romania, respectiv documentele justificative cu numarul,,, si (anexa 17). Prin aceste documente au fost justificate cheltuieli bancare, calculate conform metodei mai sus amintite, in cuantum de RON (..... EUR). [...].

3. Nerecunoasterea deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile de consultanta fiscala furnizate de "E" SRL in anul 2006, in cuantum de RON [...]

A) Interpretarea eronata a autoritatilor fiscale privind prevederile contractuale dintre Societate si "E" SRL (referire facuta la un contract incheiat cu o alta persoana juridica, respectiv "Y" SRL).

In acest sens am dori sa subliniem faptul ca organul fiscal a interpretat in mod eronat aplicarea prevederilor contractului de prestari servicii fiscale in scopuri de TVA nr. /.....2003 (anexa 7), acesta fiind in fapt incheiat cu o alta persoana juridica (i.e. S.C. "Y" SRL) pentru prestarea altor servicii decat cele care au stat la baza emiterii facturii nr. din 2006 si a facturii nr. din 2006.

De asemenea, precizam ca in documentele justificative prezentate organelor fiscale (i.e. facturi si sumarul serviciilor prestate) se face trimitere directa la contractul incheiat cu S.C. "E" SRL in 2006 (anexa 8).

B) Indeplinirea cerintelor legale referitoare la justificarea necesitatii prestarii serviciilor

In legatura cu necesitatea prestarii serviciilor, mentionam ca aceste servicii au constat in asistenta fiscala cu privire la aplicarea prevederilor legislatiei fiscale romane relevante pentru activitatea lui "....." GmbH in Romania, aceste servicii fiind necesare pentru desfasurarea activitatii sediului permanent al societatii in conditiile legii, [...].

C) Serviciile efectuate se refera la activitatea sediului permanent

[...], "....." a devenit subiect al impunerii in Romania, din punct de vedere al impozitului pe profit, de la inceputul activitatii sediului permanent (i.e. incepand cu anul 2003 - asa cum am precizat in Nota de mai sus) chiar daca obligatia de inregistrare a sediului permanent a intervenit ulterior, iar incepand cu momentul inregistrarii sediului permanent in Romania au fost preluate de catre acesta si drepturile si obligatiile fiscale aferente taxei pe valoarea adaugata de la reprezentantul fiscal desemnat in scopuri de TVA pentru perioada anterioara inregistrarii sediului permanent. [...]

5. Nerecunoasterea deductibilitatii TVA aferenta facturilor emise de SC "E" SRL nr. din 2006 si din 2006, in cuantum de RON [...]

[...], va rugam sa luati in considerare faptul ca, autoritatile fiscale au considerat in mod eronat cheltuielile aferente acestor facturi ca fiind nedeductibile (a se vedea argumentele noastre de la sectiunea 3), considerand, pe acelasi motiv si TVA aferent acestor facturi ca fiind nedeductibil.

Mentionam ca, avand in vedere prevederile art.145 alin. 2, lit. a) din Codul fiscal [...], si avand in vedere faptul ca Societatea a dovedit conform punctului 3 de mai sus ca serviciile au fost efectuate in scopul activitatilor sale taxabile, concluzionam ca TVA aferenta acestor servicii a fost considerata in mod eronat ca fiind nedeductibila de catre autoritatile fiscale.

Totodata, precizăm ca facturile pe baza cărora s-a făcut deducerea taxei conțin toate informațiile menționate la art. 155 alin (5) din Codul fiscal, și prin urmare Societatea a îndeplinit condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor facturi. [...]."

II. - Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Prahova la S.C. ".....- SEDIU PERMANENT" din Com., Jud. Prahova, s-au menționat următoarele, referitor la suma contestată:

"[...]. 1. Impozitul pe profit [...]

Perioada mai 2005 - decembrie 2005 [...]

Fata de impozitul pe profit stabilit de societate, la control s-a stabilit pentru aceeași perioadă un impozit pe profit datorat în suma de lei, cu lei suplimentar, determinat prin majorarea profitului impozabil stabilit de societate cu suma de lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile (..... lei) și reportarea eronată a pierderii fiscale din anii precedenți (..... lei).

Cheltuielile nedeductibile fiscal în suma de lei au următoarea structură:

- lei, înregistrată în contul contabil 628.003 "cheltuieli efectuate de terți" în luna decembrie 2005,

fără a avea la bază un document justificativ, respectiv factura fiscală sau alte documente prevăzute de lege.

Astfel, potrivit notei contabile din data de 31.12.2005:

628.003 = 409.2 lei, societatea a explicat cheltuielile înregistrate, drept "recalculare cheltuieli construcții 2005, furnizor "R" SA" . [...]

În urma solicitării organelor de inspecție fiscală, în data de2009, au fost transmise pe fax 8 pagini, conținând următoarele: declarații de finalizare a lucrărilor efectuate de "F" SA (subcontractor lucrări) în baza contractului de servicii/.....2003 încheiat între "....." GMBH și S.N. Suc., pentru perioada 2005 - 2007 și procesul verbal de predare-primire a stației 1 - reamenajare sistem de măsurare și contorizare din cadrul terminalului de încărcare a vagoanelor. Aceste documente anexate în xerox copie la raportul de inspecție fiscală, nu justifică lucrările efectuate și nefiind prezentate alte documente conform legii, s-a procedat în ziua de2009 la verificarea încrucișată la S.C. "R" S.A. în vederea identificării și înregistrării acestor cheltuieli în evidența furnizorului de servicii. Din verificarea efectuată s-a constatat că în perioada mai - decembrie 2005 nu există documente sau înregistrări contabile în contrapartidă cu înregistrarea menționată mai sus pentru "....." Sediul Permanent

Urmare acestor constatări în timpul controlului suma de lei, reprezentând cheltuieli înregistrate fără facturi sau alte documente justificative prevăzute de lege, a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil, fiind încălcate prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- lei, înregistrată în contul contabil 627 "cheltuieli cu serviciile bancare" cu nota/...2005, fără

a avea la bază un document justificativ, respectiv extrase de cont bancar din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectiv realizate de sediul permanent al "....." GMBH. Totodată aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile ale sediului permanent.

Societatea a prezentat un "sumar" al documentelor și cheltuielilor alocate procentual (26%) sediului permanent din România de către societatea mamă din Germania, suma înregistrată în contul de cheltuieli cu servicii bancare (..... Eur), fără a fi certificat de ambele entități.

Analizând sumarul anexat și cele prezentate în punctul de vedere, nu rezultă suma reprezentând comisioane bancare efectuate în vederea asigurării unei garanții bancare solicitate de S.N. Sucursala și nici garanția plătită, nefiind atasate drept documente justificative contractul pentru garanția solicitată, extrasele de cont ale societății mamă certificate de banca prin care s-a efectuat plata, precum și determinarea procentului de cheltuieli alocate sediului permanent din România. Oricum am calcula modul de determinare a acestor cheltuieli așa cum este prezentată la pag.2 din punctul de vedere, nu rezultă suma înregistrată în contul de cheltuieli 627 al sediului permanent.

Mai mult, documentul "Inter-branch Debit note no./05" din2005 prezentat în limba engleză [...]. nu are un antet al firmei emitente și nu aduce elemente suplimentare în susținerea cauzei.

In timpul controlului suma de lei a fost considerata nedeductibila la calculul profitului impozabil, fiind incalcate prevederile art.21, alin.(1) coroborat cu alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare. [...]

Deficientele constatate de inspectia fiscala au condus la majorarea profitului impozabil stabilit de societate aferent exercitiului financiar 2005 cu suma de lei (..... lei+..... lei).

Aferent profitului impozabil stabilit la control in suma de lei, societatea datora in contul impozitului pe profit o obligatie de plata in suma de lei, cu o diferenta suplimentara de lei (..... lei - lei).

Pentru diferenta suplimentara stabilita, la control au fost calculate in temeiul art.120 din O.G. nr.92/2003R majorari de intarziere in suma de lei, astfel:

*..... lei*1088 zile*0,1%=..... lei. [...]*

2.Taxa pe valoarea adaugata [...]

2.1. T.V.A. deductibila [...]

Fata de TVA deductibila stabilita de societate de lei, la control s-a stabilit T.V.A. deductibila in suma de lei cu lei mai putin.

Diferenta in suma de lei, reprezinta TVA aferenta facturilor emise de S.C. "E" S.R.L. nr./.....2006 si nr./.....2006 pentru cheltuieli cu consultanta fiscala, dedusa eronat, nefiind destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile potrivit art.145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Din contractul de prestari de servicii fiscale in scopuri de TVA nr./.....2003 incheiat intre "....." GMBH si S.C. "E" S.R.L., precum si din "sumarul lucrarilor" prezentat de societate, pentru cheltuielile cu serviciile de consultanta fiscala in suma de lei, la control nu a fost justificata necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii, deoarece contractul este incheiat pentru perioada cand "....." GMBH avea desemnat reprezentant fiscal din punct de vedere a TVA in Romania, chiar societatea "E".

La art.X din contract "perioada de valabilitate", se specifica clar ca S.C. "E" S.R.L. este desemnata sa actioneze in calitate de reprezentant fiscal in scopuri de TVA, acesta incetandu-si valabilitatea odata cu infiintarea sediului permanent.

Totodata, din rezumatul lucrarilor rezulta ca acestea sunt efectuate pentru reprezentarea in scopuri de TVA si aspecte procedurale pentru terminarea reprezentarii in scopuri de TVA, anulara codului fiscal al reprezentantului fiscal, inclusiv vizite si discutii cu autoritatile, asistenta in vederea rambursarii de TVA efectuata inainte de infiintarea sediului permanent, [...].

In concluzie, prestarile mentionate nu sunt efectuate pe perioada sediului permanent, ci inainte de infiintarea acestuia. [...]

TVA de recuperat / de plata

Conform balantei de verificare incheiata la data de 30.06.2008 si decontului TVA, societatea a inregistrat TVA de recuperat in suma de lei.

Urmare verificarii s-a stabilit TVA de recuperat in suma de lei (..... lei - lei). [...]."

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

*** Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de de organele fiscale apartinand D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la S.C. "..... - SEDIU PERMANENT" din Com., Jud. Prahova, au fost verificate obligatiile fiscale privind impozitul pe profit si TVA pe perioada mai 2005 - iunie 2008.**

Firma "....." GmbH este o societate cu sediul in Germania si in conformitate cu prevederile art. 151 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 si pct. 54 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in perioada 2003 - 2005 si-a desemnat un reprezentant fiscal in Romania pentru a tine evidenta din punct de vedere al TVA, respectiv S.C. "Y" S.R.L., avand codul fiscal R

Dupa radierea codului de inregistrare fiscala al reprezentantului fiscal (.....2005), societatea din Germania a desfasurat activitate in Romania prin intermediul unui sediu permanent situat in comuna, jud. Prahova, conform certificatului de inregistrare fiscala RO

Obiectul de activitate al societatii din Germania prin sediul permanent din Romania consta in "*Servicii anexe extractiei petrolului si gazelor naturale, exclusiv prospectiunile*", cod CAEN 1120.

Societatea nu are salariati angajati cu carte de munca, lucrarile contractate fiind executate prin intermediul S.C. "R" S.A. si S.C. "F" S.A.

1) Referitor la impozitul pe profit

Pentru perioada mai - decembrie 2005, societatea a declarat un profit impozabil in suma de lei, pentru care a calculat si inregistrat un impozit pe profit datorat in suma de lei.

La control, s-a stabilit un profit impozabil in suma de lei, cu lei mai mult, si un impozit pe profit datorat in suma de lei, cu lei mai mult, pentru care au fost calculate majorari de intarziere aferente de lei.

Societatea contesta stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma de lei si a impozitului pe profit aferent de lei (16%).

Cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de lei se compun din lei cheltuieli efectuate de terti (cont contabil 628 "*Cheltuieli efectuate de terti*") si lei cheltuieli cu servicii bancare (cont contabil 627 "*Cheltuieli cu serviciile bancare si asimilate*").

a) Referitor la cheltuiala in suma de lei reprezentand cheltuieli inregistrate in luna decembrie 2005 in contul contabil 628.003 "*Cheltuieli efectuate de terti*" prin contul contabil 409.2 "*Furnizori - debitori*" ($628.003 = 409.2$) si la impozitul pe profit aferent de lei (16%).

* Din Raport rezulta ca aceste cheltuieli nu au avut la baza documente justificative, iar societatea explica faptul ca acestea reprezinta recalcularea cheltuielilor de constructii pe anul 2005, furnizor S.C. "R" S.A., pentru care a prezentat, la cererea organelor fiscale, declaratii de finalizare a lucrarilor efectuate de S.C. "F" S.A. (subcontractor lucrari) in baza contractului de servicii/.....2003 incheiat intre firma "....." GmbH din Germania si S.N. - Sucursala si Procesul-verbal de predare-primire a statiei 1.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste documente nu sunt suficiente pentru justificarea lucrarilor efectuate, si in plus, au efectuat o verificare incrucisata la furnizorul S.C. "R" S.A., din care a rezultat ca acesta nu a inregistrat in evidenta contabila in perioada mai - decembrie 2005 suma de lei (in contul de venituri) si nu detine documente pentru aceasta suma in respectiva perioada.

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, cheltuielile in suma de lei inregistrate in evidenta contabila a sediului permanent fara factura sau alte documente justificative, au fost considerate la control nedeductibile fiscal, conform prevederilor **art. 21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare.

* Prin contestatia formulata, societatea sustine urmatoarele:

- Societatea a incheiat in data de 2003 contractul nr. in calitate de contractor general cu beneficiarul S.N. - Sucursala in vederea modernizarii sistemului de masurare si contorizare pe liniile de pompare produse petroliere ale acestei unitati, si a subcontractat aceste lucrari societatii "R" S.A. (contractul din 2003).

- In perioada 2003 - 2005 societatea "....." GmbH a desemnat ca reprezentant fiscal in Romania in scopuri de TVA pe S.C. "Y" S.R.L. (contract nr./.....2003), iar incepand cu data de 2005 societatea a inregistrat in scopuri de impozit pe profit sediul permanent in localitatea In luna 2006 a incheiat contract de prestari servicii S.C. "E" S.R.L.

- Atat in contractul principal cat si in subcontractul incheiat cu S.C. "R" S.R.L., se prevede efectuarea unor plati calculate procentual din valoarea contractului pentru finantarea proiectului, iar inregistrarea veniturilor si a cheltuielilor in contabilitate s-a efectuat in baza procentului de finalizare a lucrarilor furnizat de "F" (subcontractor principal), respectandu-se astfel prevederile Ordinului 1752/2005.

Intrucat pana la data de 2005 societatea nu a putut sa inregistreze sediul permanent, nefiind indeplinite conditiile prevazute de Codul fiscal, dupa inregistrarea sediului permanent, societatea a procedat la inregistrarea in evidentele acesteia a veniturilor si a cheltuielilor efectuate de la inceputul activitatii in Romania, respectiv decembrie 2003 si pana la 31 decembrie 2005, chiar daca obligatia inregistrarii sediului permanent a intervenit ulterior.

Referitor la cheltuielile in suma de lei, se sustin urmatoarele:

- se motiveaza ca, in baza contractului principal incheiat cu beneficiarul S.N. - Sucursala in anul 2003, in evidentele sediului permanent din anul 2005 se puteau inregistra cheltuielile aferente perioadei anterioare infiintarii acestui sediu, cand societatea functiona printr-un reprezentant fiscal. Se argumenteaza cu prevederile art. 29 alin.(1) - (3) din Codul fiscal referitor la veniturile unui sediu permanent si cu punctul 88¹ si 89 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- documentele prezentate indeplinesc conditiile legale pentru a fi considerate documente justificative, acestea fiind: declaratia de finalizare a lucrarilor intocmita de firma "F" S.A. (subcontractor principal), de S.C. "R" S.R.L. si S.C. "A" S.R.L. (subcontractori), nota de calcul al cheltuielilor si veniturilor, contractul principal, subcontractul cu S.C. "R" S.R.L., contractul dintre societate si firma "F" S.A., facturile de avans emise de S.C. "R" S.R.L. aferente contractului incheiat.

- este lipsita de temei legal considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma de lei, ca urmare a faptului ca S.C. "R" S.R.L., furnizorul serviciilor, nu a inregistrat in contrapartida veniturile obtinute.

- se prezinta modul de calcul al cheltuielilor in functie de lucrarile executate pana la 31.12.2005 in procent de 70%, respectiv suma de Euro (..... lei) cuprinsa in doua facturi:

1 factura nr./.....2004 emisa de S.C. "R" S.R.L. in valoare de lei (..... Euro);

2 parte din factura nr./.....2005 emisa de S.C. "R" S.R.L. aferenta anului 2005 in valoare de lei (..... Euro). Valoarea totala a facturii este de lei.

- organele de inspectie fiscala nu au recunoscut documentele justificative pe baza carora s-au inregistrat in evidenta contabila a sediului permanent cheltuielile in suma de lei, insa aceleasi documente si aceeasi metodologie au fost folosite si pentru calculul si inregistrarea in anul 2005 a veniturilor in suma de lei (..... Euro), venituri acceptate la control.

Astfel, privind in oglinda, ar fi trebuit sa nu fie recunoscute nici veniturile calculate si inregistrate de societate, sau ar fi trebuit sa fie recunoscute atat veniturile cat si

cheltuielile din perioada anterioara sediului permanent, dar inregistrate in anul 2005. Conform principiului fiscal privind aplicarea uniforma a prevederilor fiscale, organele de control fiscal au aplicat un tratament diferentiat, acceptand doar veniturile atribuibile sediului permanent, dar nu si cheltuielile aferente.

* Cu **adresa nr. SC/.....2009**, Biroul Solutionare Contestatii a solicitat Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova sa precizeze daca veniturile in suma de lei inregistrate de sediul permanent in luna decembrie 2005 sunt aferente perioadei anterioare inregistrarii societatii ca sediu permanent (mai 2005), deci in perioada in care societatea din Germania a fost reprezentata in Romania prin reprezentant fiscal, asa cum se sustine in contestatie, sau sunt aferente unor facturi fiscale emise de societate in perioada de functionare ca sediu permanent.

Cu **adresa nr./.....2009**, Activitatea de Inspectie Fiscala Prahova ne precizeaza faptul ca pentru veniturile in suma de lei nu au fost emise facturi in perioada mai - decembrie 2005 si ca despre acestea s-a facut referire la capitolul TVA din Raportul de inspectie fiscala.

De asemenea, se mentioneaza ca inregistrările contabile, atat ale veniturilor cat si ale cheltuielilor din luna decembrie 2005 au fost "*419 Clienti-creditori = 704 Venituri din lucrari executate si servicii prestate*" si "*628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti = 409 Furnizori-debitori*".

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala**, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 5. - Aplicarea unitara a legislatiei

Organul fiscal este obligat sa aplice unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei, urmarind stabilirea corecta a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Art. 6. - Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza."

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. [...].

Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. [...]

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor; [...]"

* **Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:**

Societatea "....." GmbH din Germania a inregistrat in evidenta contabila a sediului permanent **-luna decembrie 2005, atat venituri cat si cheltuieli** aferente perioadei in care aceasta societate a fost reprezentata de un reprezentant fiscal, deci aferente perioadei pana la **.... 2005**. Din documentele anexate dosarului contestatiei rezulta ca veniturile in suma de **..... lei** au fost inregistrate prin articolul contabil 419 "*Clienti-creditori*" = 704

"Venituri din lucrari executate si servicii prestate", iar cheltuielile in suma de lei au fost inregistrate prin articolul contabil 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" = 409 "Furnizori-debitori".

Aceste sume sunt inscrise in anexa nr. 1.2 la Raport intitulata "Situatia contului 121 "Profit si pierdere" in perioada mai 2005 - septembrie 2008", din care rezulta ca profitul contabil inregistrat de societate la 31.12.2005 a fost de lei (..... lei venituri - lei cheltuieli).

Despre veniturile susmentionate obtinute de societate in baza contractului nr./.....2003 incheiat cu beneficiarul S.N. - Sucursala, se mentioneaza in Raportul de inspectie fiscala la pagina 13, la capitolul TVA colectata, ca pentru acestea **au fost emise in perioada2003 - 30.04.2005 facturi si a fost colectata TVA pentru avansurile incasate** privind executia lucrarilor ce au fost subcontractate de catre firma "....." GmbH catre firma "F" S.A.. Aceasta perioada a facut obiectul inspectiei fiscale efectuate de catre organele fiscale apartinand Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti (Raport de inspectie fiscala din2005) in urma careia a fost aprobata integral la rambursare TVA in suma de lei solicitata de societate prin reprezentantul fiscal.

Veniturile in suma de lei nu au fost mentionate in mod expres in Raport la capitolul Impozitul pe profit, insa ele sunt cuprinse la venituri totale impozabile in suma de lei inregistrate de societate in anul 2005, inscrise in anexa nr. 1.2 la raport, avute in vedere atat de societate cat si de organele fiscale la calculul profitului impozabil pe anul 2005.

In schimb, **cheltuielile in suma de lei** aferente veniturilor realizate de lei, ambele inregistrate in luna decembrie 2005 si aferente perioadei pana la 30.04.2005 cand societatea a functionat in Romania prin reprezentant fiscal, **au fost considerate la control ca fiind nedeductibile fiscal**, intrucat nu apartin perioadei de functionare ca sediu permanent, deci perioadei mai - 31 decembrie 2005.

Pentru aceste cheltuieli a fost stabilita o diferenta suplimentara la impozitul pe profit in suma de lei ca si majorari de intarziere aferente.

Astfel, din punct de vedere fiscal, organele de inspectie fiscala au tratat diferit veniturile (impozabile) fata de cheltuielile aferente acestora (nedeductibile), contrar prevederilor legale susmentioante.

Mentionam ca atat pentru veniturile realizate cat si pentru cheltuielile aferente au fost emise facturi fiscale in perioada pana la 30.04.2005.

Art. 5 si art. 6 din Codul de procedura fiscala, din care am citat mai sus, prevad **obligatia organelor fiscale de a aplica unitar prevederile legislatiei fiscale pe teritoriul Romaniei**, in vederea stabilirii corecte a impozitelor si taxelor datorate de contribuabila bugetului general consolidat si totodata, organele fiscale sunt indreptatite sa aprecieze relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege tinand cont de constatarile complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

De asemenea, din prevederile art.19 alin.(1) si art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, rezulta ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate si cheltuielile efectuate in scopul realizarii veniturilor dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile deductibile sunt doar acelea care sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Avand in vedere aceste prevederi legale, se constata ca, in cazul de fata, **organele de inspectie fiscala nu au aplicat unitar legislatia fiscala** si nu au tinut cont de toate elementele edificatoare care au condus la stabilirea de catre societatea comerciala a rezultatului fiscal pe anul 2005.

Astfel, in timp ce **veniturile** in suma de **..... lei** aferente **perioadei anterioare infiintarii sediului permanent, dar inregistrate in evidenta contabila a sediului permanent,** au fost considerate atat de societate cat si la control ca fiind **venituri impozabile** (venituri ce au condus la stabilirea pe anul 2005 a unui profit impozabil in suma de **..... lei**), **cheltuielile** in suma de **..... lei** aferente acestor venituri, provenind tot din perioada **anterioara inregistrarii sediului permanent,** au fost considerate la control ca **nedeductibile fiscal.**

Conform prevederilor **art. 21 alin.(1) din Codul fiscal,** aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal, intrucat au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor impozabile susmentionate.

Drept urmare, in baza prevederilor legale susmentionate, **se va admite contestatia formulata** de societatea comerciala, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de **..... lei** si pentru majorarile de intarziere aferente de **..... lei.**

b) Referitor la cheltuiala in suma de lei reprezentand cheltuieli cu serviciile bancare inregistrate in luna **decembrie 2005** in contul contabil 627 "*Cheltuieli cu serviciile bancare si asimilate*" prin contul contabil 4511 "*Decontari intre entitatile afiliate*" (627 = 4511) si la **impozitul pe profit** aferent de **..... lei.**

* **Din Raport** rezulta ca aceste cheltuieli nu au avut la baza documente justificative, respectiv **extrase de cont bancar,** din care sa rezulte ca acestea au fost efectiv realizate de sediul permanent al firmei "**.....**" GmbH si fara a se demonstra ca sunt aferente veniturilor impozabile ale sediului permanent.

Societatea a prezentat un "*sumar*" al documentelor si cheltuielile alocate procentual (**.....%**) de catre societatea mama din Germania sediului permanent din Romania (**..... Euro**), ca si un document intitulat "*Inter-branch Debit note no./05*" din **.....2005** prezentat in limba engleza, fara antet.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza in Raport faptul ca din sumarul anexat nu rezulta suma reprezentand comisioane bancare efectuate in vederea asigurarii unei garantii bancare solicitate de S.N. - Sucursala **.....** si nici garantia platii, nefiind atasate drept documente justificative contractul pentru garantia solicitata, extrasele de cont ale societatii mama si nici determinarea procentului de cheltuieli alocate sediului permanent din Romania.

Astfel, avand in vedere cele prezentate mai sus, cheltuielile bancare in suma de **..... lei** au fost considerate la control **nedeductibile fiscal** in baza prevederilor **art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit. f) din Codul fiscal,** cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv cheltuieli care nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si care nu au la baza un document justificativ.

* **Prin contestatia formulata,** societatea sustine ca suma de **..... lei** (**..... Euro**) reprezinta o serie de cheltuieli efectuate direct de catre societate prin sediul central in vederea desfasurarii obiectului de activitate in Romania, cheltuieli rezultate din

documentul "Inter-branch Debit note nr. /05" si din sumarul aferent care explica modul de alocare a cheltuielilor pentru sediul permanent. Suma de **..... Euro** se compune din:

- **..... Euro** reprezinta cheltuieli alocabile sediului permanent de catre Societate prin aplicarea procentului de% asupra diferentei dintre totalul cheltuielilor cu comisioane bancare aferente contractului principal suportate de firma mama (..... Euro) si cheltuielile atribuibile in totalitate sediului permanent (..... Euro). Aceste cheltuieli reprezinta cheltuieli bancare in legatura cu scrisorile de garantie bancara necesare desfasurarii activitatii.

- **..... Euro** reprezinta cheltuieli cu scrisoarea de garantie bancara atribuibile in totalitate sediului permanent, asa cum este prevazut la art. VIII din Contractul de servicii incheiat cu S.C. "Y" S.R.L.

Pe langa cele doua documente susmentionate se sustine ca au fost prezentate in timpul inspectiei fiscale si copii ale unei parti din documentele justificative originale disponibile la sediul central al societatii din Germania, respectiv documente justificative cu nr.,,,, si care justifica cheltuielile bancare in suma de lei (..... Euro).

Astfel, se sustine ca suma de lei a fost inregistrata in contabilitate pe baza de documente justificative, cheltuielile fiind efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Au fost anexate in copie la dosarul contestatiei urmatoarele documente:

- Contractul principal incheiat intre S.N. - Sucursala in calitate de Achizitor si "....." GmbH in calitate de Contractor general, in care la pct. 10.1 se prevede faptul ca, societatea din Germania are obligatia constituirii unei garantii de buna executie a contractului, sub forma unei scrisori de garantie bancara (anexa 4).

- Contractul de prestari servicii fiscale in scopuri de TVA nr. /... 2003 incheiat intre S.C. "Y" S.R.L. (prestator) si "....." GmbH (client), prin care la pct. 8.1 se mentioneaza ca societatea client emite o garantie bancara in beneficiul prestatorului (anexa 7)

- O nota de calcul in limba engleza (anexa 12)

- Nota de debit inter-sucursala nr. /05 (Inter-branch Debit note nr. /05) emisa in2005 pentru suma de Euro costuri bancare (..... lei) si pentru Sediul permanent din, fara a fi mentionata persoana emitenta (anexa 13)

- Anexa atasata Notei de debit susmentionata, intitulata "Sumar", prin care se arata modalitatea de calcul al sumei alocate catre sediul permanent din Romania (anexa 14)

- Scrisori de garantie in legatura cu care au fost efectuate cheltuielile privind comisioanele bancare (anexele 15 si 16)

- Parti din documentele justificative originale disponibile la sediul societatii din Germania care au stat la baza cheltuielilor inscrise in "Sumar" (anexa 17).

* **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004**, stabilesc urmatoarele (referitor la art. 29 din lege "*Veniturile unui sediu permanent*"):

"89. In scopul deducerii cheltuielilor alocate unui sediu permanent de catre persoana juridica straina care isi desfasoara activitatea prin intermediul acestuia, precum si de catre orice alta persoana afiliata acelei persoane juridice straine, pentru serviciile furnizate, trebuie indeplinite urmatoarele conditii:

(i) serviciul furnizat sa fie efectiv prestat. Pentru a justifica prestarea efectiva a serviciului, sediul permanent trebuie sa prezinte autoritatilor fiscale orice documente justificative din care sa rezulte date privitoare la:

a) natura si valoarea totala a serviciului prestat;

b) partile implicate;

c) criteriile proprii de impartire a costurilor pe fiecare beneficiar al serviciului respectiv, daca este cazul;

d) justificarea utilizarii criteriului ca fiind adecvat naturii serviciului si activitatii desfasurate de sediul permanent;

e) prezentarea oricaror alte elemente de recunoastere a veniturilor si cheltuielilor care pot sa ateste prestarea serviciului respectiv.

Justificarea prestarii efective a serviciului se efectueaza cu situatiile de lucrari, procesele-verbale de receptie, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piata sau cu orice alte asemenea documente;

(ii) serviciul prestat trebuie sa fie justificat si prin natura activitatii desfasurate la sediul permanent.

La stabilirea pretului de piata al transferurilor efectuate intre persoana juridica straina si sediul sau permanent, precum si intre acesta si orice alta persoana afiliata acesteia, vor fi utilizate regulile preturilor de transfer, astfel cum sunt acestea detaliate in normele metodologice pentru aplicarea art. 11 din Codul fiscal, completate cu liniile directe privind preturile de transfer, emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica."

*** Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:**

- Pe Nota de debit inter-sucursale nr./05 avand valoarea de Euro nu este inscris emitentul, ci doar destinatarul.

- Sumarul, anexa la Nota de debit intocmita in data de2005, prin care se justifica cheltuielile de Euro contine cheltuieli bancare cu comisioane si din perioada anilor 2006, 2007 si 2008, deci ulterioare datei de intocmire a notei de debit (decembrie 2005).

- Extrasul bancar al societatii mama din Germania este din data de2004, deci anterior declararii sediului permanent (mai 2005), iar plata unui comision in suma de Euro nu intelegem ce relevanta are in cauza analizata.

- Documentele prezentate in anexa nr. 17, prin care se sustine ca sunt justificate cheltuielile bancare in suma de Euro, sunt facturi emise de societatea mama din Germania pentru firma "F" S.A. din Franta care cuprin costuri cu scrisorile de credit pentru "P" si pentru firma "Y" S.R.L., ca si alte documente care nu sunt explicate de societate prin contestatia formulata.

Drept urmare, documentele prezentate nu constituie documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor bancare inregistrate de sediul permanent in luna decembrie 2005, dar aferente anilor 2006, 2007 si 2008, astfel incat **se va respinge contestatia ca neintemeiata** pentru acest capat de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit in suma de lei si pentru majorarile de intarziere aferente de lei, conform prevederilor art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca si normelor metodologice mai sus citate.

2) Referitor la TVA deductibila in suma de lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere:

* **La control** nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibila in suma de lei aferenta facturilor nr./.....2006 si nr./.....2006 emise de S.C. "E" S.R.L. pentru cheltuielile de consultanta, intrucat aceste servicii nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, conform art. 145 alin.(2) din Codul fiscal.

In Raport se invoca Contractul de prestari servicii fiscale in scopuri de TVA nr./.....2003 incheiat intre firma "....." GmbH si S.C. "Y" S.R.L., ca si "sumarul lucrarilor" prezentate de societate, din care rezulta ca serviciile de consultanta fiscala in suma de lei (valoarea fara TVA) au fost efectuate pentru perioada in care societatea mama din Germania avea desemnat reprezentant fiscal din punct de vedere al TVA in Romania chiar societatea "E" S.R.L.

Aceste servicii se refera la aspecte procedurale pentru terminarea reprezentarii in scopuri de TVA, anulara codului de TVA al reprezentantului fiscal, asistenta in vederea rambursarii de TVA efectuata inainte de infiintarea sediului permanent etc.

Astfel, s-a concluzionat ca serviciile prestate nu au fost efectuate pe perioada sediului permanent, ci inainte de infiintarea acestuia, iar societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de lei (..... lei x 19%).

Fata de TVA de recuperat in suma de lei inregistrata de societate la 30.06.2008, la control s-a stabilit TVA de recuperat in suma de lei, cu lei mai putin.

* **Societatea comerciala** sustine ca au fost indeplinite prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, respectiv societatea a dovedit ca serviciile achizitionate au fost efectuate in scopul activitatilor sale taxabile, iar facturile in baza carora s-a facut deducerea taxei contin toate informatiile mentionate la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

La punctul 3 din contestatie, referitor la impozitul pe profit, societatea comerciala expune pe larg argumentele in baza carora considera ca serviciile de consultanta fiscala facturate de S.C. "E" S.R.L. au fost efectuate in scopul activitatilor sale taxabile, respectiv:

- organul fiscal a interpretat in mod eronat aplicarea prevederilor contractului de prestari servicii fiscale in scopuri de TVA nr./.....2003, acesta fiind in fapt incheiat cu o alta persoana juridica (S.C. "Y" S.R.L.), pentru prestarea altor servicii decat cele care au stat la baza emiterii facturii nr./.....2006 si a facturii nr./.....2006;

- serviciile au constat in asistenta fiscala cu privire la aplicarea prevederilor legislatiei fiscale romane relevante pentru activitatea firmei "....." GmbH in Romania, aceste servicii fiind necesare pentru desfasurarea activitatii sediului permanent al societatii in conditiile legii;

- pe documentele privind descrierea serviciilor de consultanta fiscala furnizate catre societate, anexate facturilor fiscale, sunt mentionate detaliat serviciile efectuate de catre S.C. "E" S.R.L., acestea fiind legate de activitatea desfasurata de societate prin intermediul sediului permanent din Romania, exemplificand prin: servicii de intocmire a deconturilor privind TVA incepand cu luna octombrie 2005, servicii de consultanta fiscala in legatura cu diverse aspecte legate de sediul permanent, servicii reprezentand deregistrarea reprezentantului fiscal si recuperarea TVA negativa etc.

* **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza urmatoarele:

"Art. 145. - (1) [...]"

(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila; [...].

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. [...]"

* **Avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada analizata**, precum si actele si documentele anexate dosarului cauzei, **au rezultat urmatoarele**:

La dosarul contestatiei au fost anexate urmatoarele documente:

- Contractul de prestari servicii fiscale in scopuri de TVA nr./.....2003 incheiat intre S.C. "Y" S.R.L. din Bucuresti si S.C. "....." GmbH din Germania, (prezentat la inspectia fiscala), din care citam:

"1.2. In calitate de reprezentant fiscal in scopuri de TVA si in conformitate cu legislatia statului roman si cu prevederile prezentului contract, Y intreprinde urmatoare actiuni in numele Societatii: [...]"

e) se ocupa de procedura de anulare a calitatii de reprezentant fiscal in scopuri de TVA (inclusiv in ceea ce priveste auditul realizat de autoritatile fiscale din Romania la incheierea operatiunilor desfasurate de reprezentantul fiscal in scopuri de TVA; [...]"

10.1. Y este desemnata sa actioneze in calitate de reprezentant fiscal in scopuri de TVA incepand cu data intrarii in vigoare a prezentului contract si pana la finalul unei perioade de 30 de zile de la data incheierii proceselor verbale de catre autoritatile fiscale romane referitoare la indeplinirea atributiilor fiscale aferente operatiilor desfasurate de reprezentantul fiscal in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile prezentului contract ("Data de expirare a valabilitatii")."

- Contractul de prestari servicii fiscale din 2006 incheiat intre S.C. "E" S.R.L. din Bucuresti si S.C. "....." GmbH din Germania (neprezentat la inspectia fiscala), din care citam:

"Suntem incantati ca ati ales E S.R.L. [...] pentru a furniza asistenta catre GmbH [...] in legatura cu servicii de consultanta fiscala cu privire la activitatile desfasurate in Romania prin biroul permanent, infiintat la 1 mai 2005. Acest Contract prevede termenii si conditiile conform carora E vor presta si factura serviciile fiscale furnizate catre dvs. [...]

2. Obiect [...]

A. Servicii generale de consultanta fiscala [...]"

3. Asistenta in relatia cu autoritatile fiscale romanesti, incluzand asistenta fiscala pentru inregistrarea reprezentantului fiscal si inregistrarea PE la finalizarea procesului (respectiv, asistenta in cazul auditului fiscal si pentru obtinerea de certificate de atestare fiscala). [...]"

B. Servicii privind respectarea reglementarilor fiscale [...]"

Limitarea obiectului

Asistenta noastra nu va include analiza criteriilor folosite de Societate privind alocarea venitului si cheltuielilor catre PE [...]"

Onorariile estimative pentru serviciile privind conformitatea impozitului pe venit corporativ (CIT) si taxa pe valoarea adaugata (TVA), conform sectiunii B din Obiect, vor fi dupa cum urmeaza: [...]"

- Factura nr./.....2006 emisa de S.C. "E" S.R.L. pentru S.C. "....." GmbH SEDIU PERMANENT" in valoare totala de lei din care TVA in suma de lei, reprezentand "Servicii de consultanta pentru GmbH in perioada11.2005 -02.2006 cf. contract din Februarie 2006 [...]" (prezentata la inspectia fiscala);

- **anexa la factura nr./.....2006**, intitulata "*Descriere servicii de consultanta fiscala furnizata catre GmbH in perioadanoiembrie 2005 - 2006*", in care sunt inscrise serviciile de consultanta prestate de personalul S.C. "E" S.R.L., timpul lucrat, onorarii percepute (prezentata la inspectia fiscala);

- **Factura nr./.....2006** emisa de S.C. "E" S.R.L. pentru S.C. "..... GmbH SEDIU PERMANENT" in valoare totala de lei din care TVA in suma de lei, reprezentand "*Servicii de consultanta pentru GmbH in perioada02.2006 -04.2006 cf. contract din Februarie 2006 [...].*" (prezentata la inspectia fiscala);

- **anexa la factura nr./.....2006**, intitulata "*Descriere servicii de consultanta fiscala furnizata catre GmbH in perioadafebruarie 2006 - aprilie 2006*", in care sunt inscrise serviciile de consultanta prestate de personalul S.C. "E" S.R.L., timpul lucrat, onorarii percepute (prezentata la inspectia fiscala).

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:

a) Referitor la factura nr./.....2006 cu TVA aferenta in suma de lei:

Conform anexei la factura, in perioada noiembrie 2005 - februarie 2006 S.C. "E" S.R.L. a prestat urmatoarele servicii:

1. "*Asistenta furnizata Societatii cu privire la anumite aspecte procedurale pentru incetarea activitatilor de reprezentare TVA (anularea codului fiscal al agentului TVA), incluzand vizite si discutii cu autoritatile fiscale.*"

Insa, conform pct. 1.2 din Contractul de prestari servicii fiscale in scopuri de TVA nr./2003 incheiat cu S.C. "Y" S.R.L. aceasta firma, in calitate de reprezentant fiscal, avea obligatia sa se ocupe de procedura de anulare a calitatii de reprezentant fiscal in scopuri de TVA.

In plus, contractul cu S.C. "E" S.R.L. a fost incheiat in luna februarie 2006, deci dupa incetarea activitatii reprezentantului fiscal al firmei "....." GmbH (aprilie 2005).

Rezulta astfel ca aceste servicii nu au fost prestate de S.C. "E" S.R.L., ci de alta firma, respectiv S.C. "Y" S.R.L., in baza Contractului nr./2003.

2. "*Asistenta furnizata PE de la GmbH pentru redactarea si depunerea declaratiilor privind TVA-ul pentru luna octombrie 2005, incluzand corespondenta aferenta cu Societatea.*"

Insa, conform adresei nr./.....2009 emisa de A.F.P.M. (organul fiscal teritorial in raza caruia se afla sediul permanent al S.C. "....." GmbH), declaratia - decont privind TVA aferenta lunii octombrie 2005 a fost depusa de societatea comerciala in termenul legal - 25 noiembrie 2005, deci societatea prestatoare era in imposibilitate, in luna februarie 2006, sa intocmeasca si sa depuna la organul fiscal acest decont de TVA.

Din preambulului Contractului de prestari servicii fiscale din februarie 2006, ca si din cuprinsul contractului, rezulta ca acest contract a intrat in vigoare de la data incheierii lui, actionand doar pe viitor nu si retroactiv.

Rezulta astfel ca nu s-a dovedit prestarea acestor servicii de catre firma "E" S.R.L.

3. "*Asistenta furnizata PE de la GmbH pentru redactarea si depunerea declaratiilor privind TVA-ul pentru luna noiembrie 2005, incluzand corespondenta aferenta cu Societatea.*"

Insa, conform adresei nr./.....2009 emisa de A.F.P.M., declaratia - decont privind TVA aferenta lunii noiembrie 2005 a fost depusa de societatea comerciala in

termenul legal - 25 decembrie 2005, deci societatea prestatoare era in imposibilitate, in luna februarie 2006, sa intocmeasca si sa depuna la organul fiscal acest decont de TVA.

Din preambulului Contractului de prestari servicii fiscale din februarie 2006, ca si din cuprinsul contractului, rezulta ca acest contracta intrat in vigoare de la data incheierii lui, actionand doar pe viitor nu si retroactiv.

Rezulta astfel ca nu s-a dovedit prestarea acestor servicii de catre firma "E" S.R.L.

4. *"Asistenta furnizata PE de la GmbH pentru redactarea si depunerea declaratiilor privind TVA-ul pentru luna decembrie 2005, incluzand corespondenta aferenta cu Societatea."*

Insa, conform adresei nr./.....2009 emisa de A.F.P.M., declaratia - decont privind TVA aferenta lunii decembrie 2005 a fost depusa de societatea comerciala in termenul legal - 25 ianuarie 2006, deci societatea prestatoare era in imposibilitate, in luna februarie 2006, sa intocmeasca si sa depuna la organul fiscal acest decont de TVA.

Din preambulului Contractului de prestari servicii fiscale din februarie 2006, ca si din cuprinsul contractului, rezulta ca acest contracta intrat in vigoare de la data incheierii lui, actionand doar pe viitor nu si retroactiv.

Rezulta astfel ca nu s-a dovedit prestarea acestor servicii de catre firma "E" S.R.L.

5. *"Asistenta acordata catre GmbH cu privire la returnarea de TVA, incluzand discutii si intruniri cu autoritatile fiscale."*

Insa, conform pct. 1.2 din Contractul de prestari servicii fiscale in scopuri de TVA nr./2003 incheiat cu S.C. "Y" S.R.L. aceasta firma, in calitate de reprezentant fiscal, avea obligatia sa acorde asistenta in legatura cu auditul realizat de autoritatile fiscale din Romania la incheierea operatiunilor desfasurate de reprezentantul fiscal in scopuri de TVA.

Contractul cu S.C. "E" S.R.L. a fost incheiat in luna februarie 2006, deci ulterior infiintarii sediului permanent al firmei "....." GmbH (mai 2005).

In plus fata de cele prezentate mai sus, precizam ca, potrivit evidentelor Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, in data de2005 S.C. "Y" S.R.L., in calitate de reprezentant fiscal al S.C. "....." GmbH, a solicitat un control de fond in vederea radierii codului de inregistrare fiscala al reprezentantului fiscal. In data de2005, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. a Municipiului Bucuresti a incheiat Raportul de inspectie fiscala din care rezulta ca la aceeasi data a avut loc discutia finala intre reprezentantii organului de inspectie fiscala si reprezentantul S.C. "Y" S.R.L. In data de2005, Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere au fost inaintate S.C. "Y" S.R.L., fapt confirmat de administratorul acestei societati, prin declaratie semnata si stampilata. In data de2005, Trezoreria Municipiului Bucuresti a virat in contul S.C. "Y" S.R.L. TVA pentru care societatea avea drept de rambursare, diminuata cu obligatiile de plata restante. Toata corespondenta din perioada solicitarii controlului de fond si pana la momentul rambursarii TVA, a fost purtata cu S.C. "Y" S.R.L. si nu cu o alta societate comerciala.

Rezulta astfel ca aceste servicii nu au fost prestate de S.C. "E" S.R.L., ci de firma "Y" S.R.L., in baza Contractului nr./2003.

6. *"Furnizarea catre GmbH de detalii referitoare la returnarea de TVA si tranzactiile bancare pentru perioada decembrie 2003 - ianuarie 2006, incluzand corespondenta aferenta cu dl R.N., dl O.V., dl B.S., conform e-mailului nostru din*

ianuarie 2006, ianuarie 2006, februarie 2006, februarie 2006, februarie 2006."

Insa, asa cum am precizat la pct.5 de mai sus, toate "*detaliile*" referitoare la returnarea TVA au fost in sarcina S.C. "Y" S.R.L., tranzactiile bancare au avut loc anterior incheierii contractului de prestari servicii fiscale, iar referitor la corespondenta purtata prin e-mail, nu se face nicio precizare cine sunt persoanele respective, ce legatura aveau cu activitatea economica a S.C. "..... GmbH SEDIU PERMANENT" si desemenea, este anterioara incheierii contractului de prestari servicii fiscale.

Rezulta astfel ca nu s-a dovedit prestarea acestor servicii de catre firma "E" S.R.L.

7. "*Asistenta acordata catre GmbH cu privire la facturile emise de "A" si un potential nou proiect, incluzand discutii cu dl R.N. si O.V..*"

Nici pentru acest serviciu nu s-a dovedit prestarea efectiva, intrucat nu a avut la baza un contract, perioada acoperita de Contractul de prestari servicii fiscale incheiat cu S.C. "E" S.R.L. fiind ulterioara datei de februarie 2006.

Avand in vedere prevederile art. 145 alin.(3) din Codul fiscal, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca TVA datorata sau achitata, pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate, numai daca serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, iar asa cum am prezentat mai sus la pct. 1 - 7, pentru serviciile inscrise in anexa "*Descriere servicii de consultanta fiscala furnizata catre GmbH in perioada noiembrie 2005 - februarie 2006*" si evidentiata ca valoare in factura nr./.....2006 emisa de S.C. "E" S.R.L., societatea comerciala contestatoare nu a dovedit prestarea si utilizarea lor in folosul operatiunilor sale taxabile, astfel ca **nu are drept de deducere pentru TVA** aferenta in suma de lei.

b) Referitor la factura nr./.....2006 cu TVA aferenta in suma de lei:

Conform anexei la factura, in perioada februarie 2006 - aprilie 2006 S.C. "E" S.R.L. a prestat urmatoarele servicii:

1. "*Asistenta furnizata Societatii cu privire la anumite aspecte fiscale ale tranzitiei de la reprezentare TVA la operare prin intermediul unui PE in Romania (garantii bancare, deschidere de conturi bancare), incluzand discutii cu reprezentantii bancii.*"

Insa sediul permanent al societatii "....." GmbH functioneaza incepand cu data de mai 2005, deci anterior incheierii contractului de prestari servicii fiscale (februarie 2006), astfel ca prestarea acestei activitati de catre S.C. "E" S.R.L. nu este justificata.

2. "*Asistenta furnizata PE de la GmbH pentru redactarea si depunerea declaratiilor privind TVA-ul pentru luna ianuarie 2006, incluzand corespondenta aferenta cu Societatea.*"

Conform pct. B din Contractul incheiat in februarie 2006, S.C. "E" S.R.L. are obligatia redactarii si completarii declaratiilor de TVA lunare. Conform adresei nr./.....2009 emisa de A.F.P.C., declaratia-decont de TVA aferenta lunii ianuarie 2006 a fost depusa la organul fiscal teritorial in termenului legal - 25 februarie 2006.

Astfel, activitatea inscrisa la pct.2 din anexa este conforma cu prevederile contractului de prestari servicii fiscale, iar achizitia este destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare.

3. *"Asistenta furnizata PE de la Gmbh pentru redactarea si depunerea declaratiilor privind TVA-ul pentru luna februarie 2006, incluzand corespondenta aferenta cu Societatea."*

Conform pct. B din Contractul incheiat in februarie 2006, S.C. "E" S.R.L. are obligatia redactarii si completarii declaratiilor de TVA lunare. Conform adresei nr. / 2009 emisa de A.F.P.C., declaratia-decont de TVA aferenta lunii februarie 2006 a fost depusa la organul fiscal teritorial in termenului legal - 25 martie 2006.

Astfel, activitatea inregistrata la pct.3 din anexa este conforma cu prevederile contractului de prestari servicii fiscale, iar achizitia este destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare.

4. *"Asistenta furnizata PE de laGmbh pentru redactarea si depunerea declaratiilor privind TVA-ul pentru luna martie 2006, incluzand corespondenta aferenta cu Societatea."*

Conform pct. B din Contractul incheiat in februarie 2006, S.C. "E" S.R.L. are obligatia redactarii si completarii declaratiilor de TVA lunare. Conform adresei nr. / 2009 emisa de A.F.P.C., declaratia-decont de TVA aferenta lunii martie 2006 a fost depusa la organul fiscal teritorial in termenului legal - 25 aprilie 2006.

Astfel, activitatea inregistrata la pct.2 din anexa este conforma cu prevederile contractului de prestari servicii fiscale, iar achizitia este destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare.

5. *"Asistenta acordata catre GmbH cu privire la recunoasterea venitului conform e-mailului din martie 2006 si discutiilor noastre cu dl J.B."*

Conform anexei nr. 1.2 *"Situatia contului 121 "Profit si pierdere" in perioada mai 2005 - iunie 2008"* la Raportul de inspectie fiscala, singurele venituri inregistrate de S.C. "..... GmbH SEDIU PERMANENT" au fost in luna decembrie 2005, pana la sfarsitul trimestrului II 2006 (data emiterii ultimei facturi de catre prestatorul de servicii fiscale) nemaifiind inregistrate venituri.

Mai mult, conform pct. 2 *"Obiect [...] Limitarea obiectului"* din Contractul incheiat in luna februarie 2006, *"Asistenta noastra nu va include analiza criteriilor folosite de Societate privind alocarea venitului si cheltuielilor catre PE."*

Astfel, prestarea acestui serviciu de catre S.C. "E" S.R.L. nu a fost justificata.

6. *"Acordarea de asistenta telefonica catre GmbH (clarificari privind un al doilea PE, analiza redevente, la intrebarile dlui O.V.)."*

Conform pct. A 1. din Contractul incheiat in februarie 2006, S.C. "E" S.R.L. are obligatia acordarii de asistenta fiscala pentru cazuri individuale pentru managementul societatii beneficiare.

Astfel, activitatea inregistrata la pct.6 din anexa este conforma cu prevederile contractului de prestari servicii fiscale, iar achizitia este destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare.

Avand in vedere prevederile **art. 145 alin.(3) din Codul fiscal**, mai sus citate, precum si cele prezentate la pct. 1 - 6, pentru serviciile inscrise in anexa *"Descriere servicii de consultanta fiscala furnizata catre GmbH in perioada februarie 2006 - aprilie 2006"* si evidentiate ca valoare in factura nr. / 2006 emisa de S.C. "E" S.R.L., societatea comerciala contestatoare a dovedit utilizarea in folosul operatiunilor sale taxabile a serviciilor inscrise la pct.2, 3, 4 si 6 din anexa, in valoare totala de Euro,

carora le corespunde o TVA in suma de lei (..... Euro x 3,4749 lei/Euro x 19%), cu drept de deducere conform prevederilor art. 145 alin.(3) din Codul fiscal.

Pentru serviciile inscrise la pct. 1 si 5 din anexa, in valoare totala de Euro, carora le corespunde o TVA in suma de lei (..... Euro x 3,4749 lei/Euro x 19%), societatea comerciala contestatoare nu a dovedit utilizarea lor in folosul operatiunilor sale taxabile, astfel ca nu are drept de deducere pentru TVA aferenta in suma de lei, conform prevederilor art. 145 alin.(3) din Codul fiscal.

Precizam ca organele de inspectie fiscala au considerat ca pentru intreaga suma de lei (..... lei + lei) reprezentand TVA deductibila inscrisa in facturile nr. / 2006 si nr. / 2006 emise de S.C. "E" S.R.L. societatea contestatoare nu are drept de deducere, prin referire la Contractul de prestari servicii fiscale in scopuri de TVA nr. / 2003, desi pe cele doua facturi este inscrisa explicatia "cf. contract din Februarie 2006", iar anexa la factura emisa in aprilie 2006 cuprinde si activitati prestate ulterior incheierii contractului de prestari servicii fiscale din februarie 2006.

Fata de cele prezentate mai sus cu privire la TVA deductibila in suma de lei, **se va admite contestatia pentru TVA in suma de lei** si se va **respinge contestatia pentru TVA in suma de lei** (..... lei - lei), conform prevederilor art. 145 alin.(3) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "..... GMBH - SEDIU PERMANENT" din Com., in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE :

1. - Admiterea partiala a contestatiei pentru suma totala de lei, reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA deductibila.

si pe cale de consecinta, anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. / 2009 pentru suma admisa.

2. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata pentru suma totala de lei, reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - TVA deductibila.

3. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,