

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 11 din 10.01.2013 privind
solutionarea contestatiei formulata de **SC ABC**
SUCURSALA BUCURESTI, cu sediul in Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./2012, inregistrata sub nr. /2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector d cu privire la contestatia SC ABC - SUCURSALA BUCURESTI. Contestatia a fost formulata prin imputernicit conform imputernicirii transmise cu adresa inregistrata sub nr./2012 si completata cu adresa nr./2012.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./2012 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SW XXX/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SW YYY/2012.

Prin contestatia formulata SC ABC - SUCURSALA BUCURESTI solicita anulara in parte a deciziei de impunere in ceea ce priveste suma de R lei reprezentand diferenta de TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale si respinsa la rambursare.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC - SUCURSALA BUCURESTI.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector d au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC - SUCURSALA BUCURESTI, in vederea efectuarii controlului anticipat al decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. / pentru perioada 01.05.2009 - 09.12.2011.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SW YYY/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SW XXX/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de R lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de R3 lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC - SUCURSALA BUCURESTI solicita anulara in parte a deciziei de impunere contestate pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei, aratand urmatoarele:

Societatea sustine ca nu este de accord cu concluzia organului de inspectie fiscala referitoare la respingerea TVA aferenta facturii emise de HMM pentru transferul portofoliului de contracte, iar punctul de vedere al Directiei de legislatie din domeniul TVA contrazice aceasta concluzie.

Astfel, serviciul pentru care a fost dedusa TVA solicitata la rambursare este transferul unui portofoliu de contracte de furnizare a energiei electrice si nu acordarea accesului la sisteme de distributie a energiei electrice prevazute de art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 9 din Codul fiscal in vigoare pana la data de 31 decembrie 2009. Din acest motiv locul prestarii serviciului urmeaza regula generala de la art. 133 alin. (1) din Codul fiscal, deci in Romania, unde este sediul prestatorului HMM, care a emis factura cu TVA 19% conform reglementarilor interne aplicabile. Pentru livrarile de electricitate efectuate de ABC catre comerciantii stabiliti in Romania se aplica regula referitoare la livrarile de bunuri (nu prestari de servicii) de la art. 132 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal.

De asemenea, sunt indeplinite si conditiile de deductibilitate de la art. 146 si art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal, iar sucursala unei firme nerezidente avea dreptul sa-si deduca taxa, cum avea si obligatia sa colecteze taxa pentru operatiunile efectuate de firma nerezidenta, indiferent daca sucursala nu intervenea in respectivele operatiuni.

In conditiile in care, prin absurd, deducerea TVA nu este permisa prin decontul sucursalei, firma nerezidenta ar fi putut solicita deducerea/rambursarea taxei fie prin inregistrare directa in scopuri de TVA in Romania, fie sa solicite rambursarea in temeiul Directivei a 9-a de TVA, insa acest lucru nu este posibil, avand in vedere ca firma nerezidenta este deja inregistrata in scopuri de TVA in Romania prin intermediul sucursalei, care nu are personalitate juridica distincta de cea a firmei nerezidente din Tara X.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta asupra cuantumului diferentei suplimentare de TVA stabilita de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere acestea nu au

fundamentat situatia de fapt existenta in raport de care au procedat la neacceptarea dreptului de deducere a TVA exercitat de sucursala unei persoane impozabile cu sediul activitatii economice in Tara X, aferenta tranzactiei constand in transferul unui portofoliu de contracte de furnizare de energie electrica.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SW XXX/2012 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector d au stabilit in sarcina SC ABC - SUCURSALA BUCURESTI o diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei. Aceasta reprezinta TVA deductibila aferenta facturii F1/2010 emisa de SC HMH SRL catre SC ABC pentru transferul portofoliului de contracte de furnizare de energie electrica, organele de inspectie fiscala stabilind ca nu exista drept de deducere conform art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 9 din Codul fiscal valabil pana la data de 31.12.2009 intrucat operatiunile sunt derulate de societatea mama din Tara X, fara participarea sucursalei din Romania, cu aplicarea prevederilor art. 146 si art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal.

In raportul de inspectie fiscala nr. F-SW YYY/2012 se precizeaza ca, in urma controlului incrucisat la SC HMH SRL, pe factura initiala nu era mentionata sucursala din Romania, iar in timpul inspectiei fiscala a fost solicitat punctul de vedere al Directiei de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice, ce a fost comunicat prin adresa inregistrata sub nr. nr.1/2011.

In drept, potrivit art. 105 si art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal**.

(2) **La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.**

102.2. Cand este necesar, **organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.** Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala".

In Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscale se precizeaza:

"Capitolul III - Constatari fiscale

Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:

[...]

2. *Obiective minimale avute in vedere*

In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:

- verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu dHMHe din evidenta contabila, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legile speciale;

- **verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare, in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil**, inclusiv identificarea faptica a surselor generatoare de venit;

- verificarea inregistrarii tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate;

- verificarea utilizarii documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. Dupa aceasta data se va verifica modul de alocare si gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;

- verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor, precum si a tratamentului fiscal al acestora;

- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contributiile datorate.

3. Baza de impunere

A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- **elementele identificate in activitatea contribuabilului care au influentat baza de impunere;**

- **punctul de vedere al inspectiei fiscale fata de interpretarea contribuabilului;**

- **consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;**

- modul de calcul al bazei impozabile si stabilirea eventualelor diferente, precum si calculul impozitului, taxei sau al contributiei stabilite suplimentar. Pentru obligatiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept si corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;

- stabilirea responsabilitatilor pentru aplicarea sau determinarea eronata a bazei impozabile si efectuarea de propuneri pentru sanctionare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

In speta, cu privire la diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei, se constata ca in raportul de inspectie fiscala nr. F-SW YYY/2012 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector d **s-au marginit sa mentioneze doar** ca aceasta este aferenta facturii emise de SC HMH SRL catre SC ABC pentru transferul portofoliului de contracte de furnizare de energie electrica, operatiune ce se incadreaza in prevederile art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 9 din Codul fiscal valabil pana la data de 31.12.2009 si ca sucursala nu participa la operatiune, fapt pentru care nu beneficiaza de deducere conform art. 146 si art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal. Punctul de vedere al directiei de specialitate din minister a fost solicitat si primit, conform mentiunilor din raport.

În conformitate cu prevederile art. 129, art. 133, art. 134¹, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2009:

“Art. 129. – (1) Se considera *prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri*, așa cum este definită la art. 128”.

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

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

[...]

g) **locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:**

[...]

9. acordarea accesului la sistemele de distribuție a gazelor naturale și a energiei electrice, inclusiv serviciile de transport și transmitere prin intermediul acestor rețele, precum și alte prestări de servicii legate direct de acestea”.

“Art. 134¹. – (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol”.

“Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

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

“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, **să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)**”.

“Art. 155. – (5) Factura **cuprinde în mod obligatoriu** următoarele informații:

[...]

e) **denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut de art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz**”.

Astfel, conform prevederilor legislației fiscale substantiale anterior citate, rezulta că orice persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei pentru

achizițiile de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România (cerința de fond), cu condiția detinerii unei facturi care să cuprindă informațiile obligatorii precizate de lege (cerința de formă), pentru exercitarea dreptului de deducere fiind necesară îndeplinirea cumulativă a ambelor cerințe. În ceea ce privește prestațiile de servicii, regula generală este aceea că serviciile se consideră prestate la sediul prestatorului, cu excepția celor anume menționate pentru care locul prestării se stabilește prin derogare de la regula generală.

Or, în raport de dispozițiile legale aplicabile speței, **din conținutul raportului de inspecție fiscală nu rezultă starea de fapt fiscală** ce a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatarii, **organele de inspecție fiscală nementionând nicio constatare în ceea ce privește:**

- măsura în care obiectul de activitate al sucursalei da naștere la operațiuni taxabile sau la alte operațiuni cu drept de deducere și ce alte elemente au fost avute în considerare la înregistrarea în scopuri de TVA în România a firmei nerezidente SC ABC prin intermediul sucursalei sale din România;

- **care este, în concret, obiectul contractului** încheiat între SC HMH SRL și SC ABC, simpla mențiune că s-a transferat “portofoliul de contracte de furnizare de energie electrică” nefiind suficientă pentru stabilirea avantajului obținut de client în urma tranzacției astfel realizate și clarificarea naturii operațiunii astfel rezultate;

- nu există nicio mențiune referitoare la conținutul acordurilor de transfer individual încheiate cu părțile terțe semnate ale contractelor transferate;

- **care sunt elementele concrete, obiective, din care rezultă că operațiunea are legătura cu serviciile menționate la art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 9** din Codul fiscal, respectiv “*acordarea accesului la sistemele de distribuție a gazelor naturale și a energiei electrice, inclusiv serviciile de transport și transmitere prin intermediul acestor rețele, precum și alte prestări de servicii legate direct de acestea*”, în condițiile în care singura mențiune este aceea că s-a transferat un portofoliu de contracte de furnizare de energie electrică și nicidecum de acordare de drept de acces la sistemele de distribuție de energie electrică, servicii de transport și transmitere prin aceste sisteme ori alte prestări legate direct de acordarea dreptului de acces și transport;

- deși prevederile art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal se aplică doar în situația în care beneficiarul serviciilor este stabilit sau are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, nu a fost în niciun fel clarificată măsura în care SC ABC din Țara X este considerată a fi stabilită în România prin intermediul sucursalei sale din București sau a avea un sediu fix în România, prin analiza temeinică a cerințelor prevăzute la art. 125¹ alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal conform cărora:

“Art. 125¹. – (2) În înțelesul prezentului titlu:

- a) o persoană impozabilă are un sediu fix în România dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;

b) o persoană impozabilă este stabilită în România în cazul în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

1. persoana impozabilă are în România un sediu central, o sucursală, o fabrică, un HMI, o agenție, un birou, un birou de vânzări sau cumpărări, un depozit sau orice altă structură fixă, cu excepția șantierelor de construcții;

2. structura este condusă de o persoană împuternicită să angajeze persoana impozabilă în relațiile cu clienții și furnizorii;

3. persoana care angajează persoana impozabilă în relațiile cu clienții și furnizorii să fie împuternicită să efectueze achiziții, importuri, livrări de bunuri și prestări pentru persoana impozabilă;

4. obiectul de activitate al structurii respective să fie livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, conform prezentului titlu”;

- care sunt elementele din care rezulta data prestării serviciilor și, implicit, stabilirea legislației aplicabile ca fiind cea în vigoare la 31 decembrie 2009, având în vedere că taxa a fost înscrisă în factura nr. F1/2010, iar începând cu data de 1 ianuarie 2010 legislația a cunoscut schimbări importante în privința locului prestării serviciilor în funcție de natura operațiilor, potrivit directivelor comunitare în materie;

- **care sunt elementele din care rezulta că sucursala nu îndeplinește cerința de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, astfel cum este ea reglementată de art. 145 din Codul fiscal;**

- în raport se menționează doar că, la controlul încrucișat al prestatorului, “pe factura **emisa inițial** nu era menționată sucursala din România”, **dar nu se precizează în niciun fel dacă sucursala și-a exercitat din această “factura emisa inițial” sau dintr-o factura emisă ulterior cu datele de identificare ale sucursalei**, pentru a reieși cu claritate dacă este sau nu îndeplinită cerința de formă de la art. 146 alin. (1) lit. a) coroborat cu art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal.

În sfârșit, în speta și-a exprimat punctul de vedere și Direcția de legislație în domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr. nr.2/2011, înregistrată la organele de inspecție fiscală sub nr. nr.1/2011. **Deși acest punct de vedere a fost emis chiar la solicitarea organelor de inspecție fiscală și explicitează într-o manieră cuprinzătoare tratamentul fiscal generat de operațiune**, atât în ceea ce privește natura operației constând în portofoliul de contracte, cât și în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere de către sucursala ABC din România, **organele de inspecție fiscală nu menționează în niciun fel motivele pentru care nu au ținut cont de tratamentul fiscal indicat de direcția de specialitate chiar la solicitarea lor**. Astfel, organele de inspecție fiscală nu au precizat motivele pentru care nu au aplicat regula generală pentru determinarea locului prestării serviciilor și nici cele pentru care sucursala nu poate beneficia de drept de deducere având în vedere că nu este o persoană impozabilă distinctă față de societatea-mamă, ci este aceeași persoană impozabilă ca și SC ABC din Țara X. În măsura în care, pe parcursul efectuării inspecției fiscale, organele de control au descoperit elemente noi relevante, de natură să modifice elementele de fapt ale tranzacției

comunicate initial directiei de specialitate din minister, **acestea nu au precizat in niciun fel care sunt aceste elemente noi** si cum au contribuit ele la inaplicabilitatea tratamentului fiscal indicat de Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice prin adresa nr. nr.2/2011. Mai mult, in masura in care au inteles sa mentioneze in cuprinsul raportului solicitarea unui punct de vedere directiei de specialitate si primirea acestuia, organele de inspectie fiscala erau obligate sa anexeze la raportul de inspectie adresa in cauza, precum si celelalte documente aferente tranzactiei analizate (contracte, acorduri, facturi etc.).

De asemenea, in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA de catre sucursalele din Romania ale firmelor nerezidente stabilite in Comunitate, intr-o speta similara, prin adresa nr. nr.3/2011 Directia de legislatie in domeniul TVA din Ministerul Finantelor Publice a precizat urmatoarele:

“Prin urmare, in speta de fata se pune problema daca societatea [...], respectiv firma mama, are sau nu drept de deducere a TVA achitate in Romania prin intermediul sucursalei. Tratarea sucursalei ca persoana distincta de firma mama in vederea analizei existentei dreptului de deducere a TVA nu se justifica.

[...]

In vederea respectarii principiului neutralitatii TVA, societatea din [...] nu avea alta solutie pentru recuperarea TVA achitate in Romania decat prin depunerea de catre sucursala sa a decontului de TVA cu optiune de rambursare.

Organele fiscale trebuiau sa analizeze existenta dreptului de deducere a TVA prin prisma integralitatii activitatilor desfasurate de firma din [...], nu numai prin prisma activitatilor desfasurate de sucursala”.

Se retine si ca stabilirea tratamentului fiscal al operatiunii doar prin raportarea sumara la unele elemente ale situatiei de fapt si de drept **nu este suficienta si nici nu poate inlocui examinarea situatiei concrete a contribuabilului supus inspectiei si prezentarea acestei situatii in cuprinsul raportului de inspectie fiscala**, ca document scris ce trebuie sa cuprinda constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere factic si legal si care sta la baza emiterii deciziei de impunere, ca anexa a acesteia.

Avand in vedere cele anterior prezentate rezulta ca cele prezentate de organele de inspectie fiscala in cuprinsul raportului **sunt mai mult decat succinte si nu pot contura starea de fapt fiscala** in legatura cu natura operatiunii ce a facut obiectul facturii nr. F1/2010 si cu exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoana impozabila ABC din Tara X prin intermediul sucursalei sale din Romania, astfel incat organul de solutionare a contestatiei nu poate verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate in ceea ce priveste diferenta suplimentara de TVA in suma de R lei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca *"prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie***

in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

Conform pct. 11.5 si pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, *în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*".

"11.6. Decizia de desființare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă si același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-SW XXX/2012, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-SW YYY/2012 va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în suma de R lei, urmând ca organele de inspectie fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, *în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin prezentarea, în extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale spetei și analiza detaliată a transferului portofoliului de contracte și a consecințelor fiscale aferente și menționarea acestora în cuprinsul raportului de inspectie fiscală, cu preluarea corespunzătoare în decizia de impunere emisă pe baza acestui raport*. La re-verificare, organele de inspectie fiscală vor stabili cu claritate situația fiscală a contestatoarei pornind de la tratamentul fiscal explicitat prin adresa nr. nr. 2/2011 a Direcției de legislație din domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice și analizând și celelalte susțineri din cuprinsul contestației formulate.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 125¹, art. 129 alin. (1), art. 133, art. 134¹, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (1) și alin. (2) și art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 102.1, pct. 102.2 și pct. 106.4 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspectie fiscală și pct. 11.5 și pct. 11.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011

DECIDE:

Desființează decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-SW XXX/2012, emisă pentru contribuabilul SC ABC - SUCURSALA BUCUREȘTI de organele de

inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector d pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **R lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeaasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.