



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.*/2009 privind soluționarea contestației depusă de “X” S.A.S. prin reprezentant fiscal S.C. “B” S.R.L.,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului “T” – Biroul soluționarea contestațiilor prin adresa nr.***/2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.***/2009, asupra contestației formulată de “X” S.A.S. prin reprezentant fiscal S.C. “B” S.R.L. din “T”, cu sediul în “T”, str.***, nr.***, sc.***, ap.***, jud.”T”, cod de înregistrare fiscală RO***.

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.***/2009 și a raportului de inspecție fiscală nr.***/2009, întocmite de către organele de inspecție fiscală ale Direcția generală a finanțelor publice a județului “T” - Administrația finanțelor publice a municipiului “T” - Activitatea de inspecție fiscală, prin care s-a aprobat la rambursare taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei și s-a respins la rambursare taxă pe valoarea adăugată în sumă de y lei, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de z lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii deciziei de impunere nr.***/2009, respectiv 23.01.2009, potrivit mențiunii olografe de pe adresa de înaintare nr.***/2009 a deciziei menționate mai sus și de data depunerii contestației la Administrația finanțelor publice “T”, respectiv 17.02.2009, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că sunt intrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. "X" S.A.S. reprezentat fiscal prin S.C. "B" S.R.L. "T" contestă decizia de impunere nr.*/2009 și raportul de inspecție fiscală nr.***/2009 emise de Administrația finanțelor publice a municipiului "T" - Activitatea de inspecție fiscală în ceea ce privește respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de z lei, precizând următoarele:**

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de * lei**

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.134.1 alin.(4), art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare și au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, înscrisă în facturile nr.***/2008, nr.***/2008, nr.***/2008 emise de către S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă salariilor compensatorii plătite către angajații S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L cu ocazia lichidării acestei societăți.

În susținerea contestației, societatea menționează că S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., încă din ***, conform contractului încheiat cu "X" S.A.S., a facturat lună de lună echivalentul cheltuielilor suportate, cheltuieli care printre altele cuprind cheltuielile cu salariile angajaților, iar facturile emise de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. către "X" S.A.S. pentru cheltuielile suportate au fost emise cu TVA, taxă pe valoarea adăugată care a fost colectată de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. și recunoscută ca deductibilă la reprezentantul fiscal de către același organ de control în cadrul controalelor privind rambursări de TVA efectuate anterior.

Totodată, societatea consideră că, având în vedere cele precizate mai sus, salariile compensatorii acordate salariaților S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., ca urmare a deciziei de dizolvare urmată de procedura de lichidare a asociatului unic al acesteia, respectiv "X" S.A.S., sunt cheltuieli cu salariile și sunt incluse în echivalentul cheltuielilor suportate de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., reprezentând achiziții care au legătură cu activitatea economică a reprezentantului fiscal și servesc operațiunilor taxabile.

Societatea contestatoare precizează că, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că în contractul încheiat la data de *** nu există nicio referire la aceste salarii compensatorii, la acea dată "X" S.A.S. nu avea cum să prevadă că va fi nevoită să lichideze societatea "X" ROMÂNIA S.R.L. în anul 2008 și că va trebui să achite astfel de salarii compensatorii. Totodată, contestatoarea mai precizează că motivele pentru care astfel de salarii compensatorii nu au putut fi prevăzute în contractul încheiat la data de *** și nici în bugetul de venituri și cheltuieli pentru anul 2008 au fost comunicate organului de inspecție fiscală prin adresa nr.*/2009 a S.C. "B" S.R.L. "T".

Societatea precizează că a respectat întocmai prevederile articolelor pe care organele de inspecție fiscală au considerat că le-a încălcat, respectiv art.146 alin.(1) lit.a) corelat cu art.134.1 alin.(4) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, întrucât pentru serviciile care i-au fost prestate deține facturi care cuprind denumirea serviciilor prestate precum și informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, iar în ceea ce privește activitatea societății, aceasta nu se încadrează în prevederile art.134.1.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de * lei**

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.134.1 alin.(4), art.155 alin.(5) lit.k) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare și au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, înscrisă în factura nr.*/2008 emisă de către S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., reprezentând în fapt taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de către această societate către "X" S.A.S, respectiv echivalentului cheltuielilor suportate de către S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. pentru ultima lună de funcționare, respectiv pentru luna octombrie 2008.

În argumentarea acestui capăt de cerere, societatea precizează că, în conformitate cu pct.2 și pct.6 din contractul încheiat la data de **, factura */2008 reprezintă valoarea serviciilor prestate pentru ultima lună de funcționare de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. către "X" S.A.S, reprezentând achiziții care au legătură cu activitatea economică a reprezentantului fiscal și servesc operațiunilor taxabile, la fel ca și serviciile prestate și facturate de către S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. în lunile anterioare, pentru care același organ de control în cadrul controalelor privind rambursări de TVA efectuate anterior au recunoscut ca deductibilă taxa pe valoarea adăugată la reprezentantul fiscal.

La fel ca și la pct.1, societatea precizează ca a respectat întocmai prevederile articolelor pe care organele de inspecție fiscală au considerat că le-a încălcat, respectiv art.146 alin.(1) lit.a) corelat cu art.134.1 alin.(4) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de * lei**

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.8 din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare și pct.8 din H.G. nr.44/2004 cu modificările ulterioare și au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, înscrisă în factura nr.*/2008 emisă de către S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de mijloace fixe și obiecte de inventar.

În argumentarea acestui capăt de cerere, societatea precizează că, în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, nu există nicio condiționare între dreptul privind deducerea taxei pe valoarea adăugată aferent achiziției de bunuri și sediul permanent.

Totodată, societatea mai precizează că în cazul în care ar exista o astfel de condiționare, aceasta ar fi respectată, întrucât, potrivit prevederilor art.8 alin. (5) lit.b) din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare și ale pct.8 din H.G. nr.44/2004 cu modificările ulterioare, "X" S.A.S prin reprezentantul fiscal menține în România un stoc de produse sau bunuri din care livrează produse, aducând totodată ca argumente respectarea prevederilor art.154 alin.(6) și ale art.155 alin.(5) lit.d), lit.g) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, din care rezultă că "X" S.A.S poate să efectueze operațiuni de achiziții de bunuri pe teritoriul României prin reprezentantul fiscal, achiziții care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr. */2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.*/2009 contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului "T" - Administrația finanțelor publice a municipiului "T" - Activitatea de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea inspecției fiscale parțiale privind modul de declarare, constituire și virare a taxei pe valoarea adăugată pentru **perioada 01.08.2008-31.10.2008**, urmare a

înregistrării de către reprezentantul fiscal la Administrația finanțelor publice a municipiului "T" a următoarelor deconturi de TVA prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu control anticipat:

- pentru luna **august 2008**, decontul de TVA nr. ***/.09.2008 prin care s-a solicitat la rambursare suma de ***** lei**;

- pentru luna **septembrie 2008**, decontul de TVA nr. ***/.10.2008 prin care s-a solicitat la rambursare suma de ***** lei**;

- pentru luna **octombrie 2008**, decontul de TVA nr. ***/.11.2008 prin care s-a solicitat la rambursare suma de ***** lei**.

"X" S.A.S. reprezentat fiscal prin S.C. "B" S.R.L., denumirea anterioară "X" S.A. reprezentat fiscal prin "X" ROMÂNIA S.R.L. are cod de înregistrare fiscală **RO***** și este reprezentat fiscal prin S.C. "B" S.R.L., care are cod de înregistrare fiscală pentru activitatea proprie: *******. La data înregistrării deconturilor de TVA pentru lunile august și septembrie 2008, "X" S.A. a fost reprezentat fiscal prin S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., care avea codul de identificare fiscală pentru activitate proprie: *******.

"X" S.A. și-a schimbat forma legală din S.A. în S.A.S., respectiv societate pe acțiuni simplificată, în cadrul Adunării Generale a Acționarilor din data de *****2008**.

1. Decontul de TVA din perioada fiscală: 01.08.2008-31.08.2008

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost înregistrate în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA din luna august 2008, factura nr. ***/2008 cu o valoare de TVA de *****lei** și factura nr. ***/2008 cu o valoare de TVA de ***** lei**, emise de furnizorul S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., reprezentând conform precizărilor de pe facturi "*salarii compensatorii pentru etapa 1 de lichidare S*", respectiv "*etapa 2*".

Ca răspuns la solicitarea organelor de inspecție fiscală referitoare la traducerea acestor facturi și prezentarea tuturor documentelor justificative pe care le deține reprezentantul fiscal pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, reprezentantul fiscal a prezentat contractul de prestări servicii încheiat cu S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. în data de ******* și bugetul de venituri și cheltuieli ca bază de calcul pentru unele facturi emise de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L.

În urma analizei documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că în contract la pct.2 se precizează serviciile prestate, iar la pct.6 „*prețul serviciilor furnizate de S va fi echivalentul cheltuielilor*”

suportate de S, la care se adaugă o marjă de profit anuală de 4%. S va factura lunar cheltuielile suportate”, fără să existe vreo referire la salariile compensatorii, iar în bugetul de venituri și cheltuieli nu se regăsește calculația pentru aceste facturi reprezentând salarii compensatorii.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, întrucât aceste facturi nu se regăsesc în *bugetul de venituri și cheltuieli*, nu s-a utilizat calculul cu marja de profit de 4%, metodă utilizată la facturile emise în baza contractului încheiat cu “X” S.A.S. și nici nu este precizat vreun contract pe aceste facturi.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile de la art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.134.1 alin.(4), art.155 alin.(5) lit.k) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de ***lei, întrucât a fost dedusă taxă pe valoarea adăugată de pe facturi emise de furnizorul S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. care reprezintă achiziții ce nu au legătură cu activitatea economică a reprezentantului fiscal, nu servesc operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere, facturi care privesc recuperarea unor costuri care se referă strict la activitatea și decizia proprie a S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L., persoană juridică distinctă, cu propria sa activitate, care, în plus a acceptat să fie și reprezentant fiscal pentru “X” S.A.S. .

Totodată, organele de inspecție fiscală mai precizează că aceste facturi nu reprezintă achiziții de bunuri, iar dacă reprezentantul fiscal consideră că ar putea constitui achiziții de servicii, nici în acest caz, acesta nu a respectat prevederile articolelor menționate mai sus, întrucât a fost dedusă taxă pe valoarea adăugată de pe facturi emise de furnizorul S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. care reprezintă achiziții ce nu au legătură cu activitatea economică a reprezentantului fiscal, nu servesc operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere, deoarece nu a fost precizată denumirea și natura serviciului prestat, nu au fost prezentate documente probante prin care să se dovedească în mod clar că serviciile presate au fost folosite pentru nevoile firmei, potrivit specificului de activitate al reprezentantului fiscal și care să justifice necesitatea unor astfel de servicii, respectiv situații de lucrări, rapoarte de producție, nu au prezentat documente doveditoare din care să rezulte scopul pentru care aceste servicii au fost prestate, prin ce modalități au fost efectuate, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate, precum și documente care să ateste că serviciile au fost destinate realizării de

operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere și pentru nevoile firmei.

2. Decontul de TVA din perioada fiscală: 01.09.2008-30.09.2008

Organele de inspecție fiscală au constatat că a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA din luna septembrie 2008, factura nr.*/2008 cu o valoarea de TVA de * lei, emisă de furnizorul S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., reprezentând conform precizărilor de pe factură *"salarii compensatorii pentru etapa a 3-a de lichidare S"*.

Având în vedere că, în ceea ce privește *salariile compensatorii*, acestea se regăsesc analizate la decontul lunii august 2008, fiind valabile și pentru decontul lunii septembrie 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de * lei, ca urmare a constatărilor privind nerespectarea prevederilor de la art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.134.1 alin.(4), art.155 alin.(5) lit.k) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare.

3. Decontul de TVA din perioada fiscală: 01.10.2008-31.10.2008

Organele de inspecție fiscală au constatat că a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA factura nr.*/2008 cu o valoarea de TVA de * lei, emisă de furnizorul S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., reprezentând conform precizării de pe factură *"prestări servicii"*.

Ca răspuns la solicitarea organelor de inspecție fiscală referitoare la traducerea acestei facturi și prezentarea tuturor documentelor justificative pe care le deține reprezentantul fiscal pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, reprezentantul fiscal a prezentat contractul de prestări servicii încheiat cu S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. în data de * și bugetul de venituri și cheltuieli ca bază de calcul pentru unele facturi emise de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L.

În urma analizei documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că în contract la pct.2 se precizează serviciile prestate, iar la pct.6 *"prețul serviciilor furnizate de S va fi echivalentul cheltuielilor suportate de S, la care se adaugă o marjă de profit anuală de 4%. S va factura lunar cheltuielile suportate"*, iar în bugetul de venituri și cheltuieli nu se regăsește calculația pentru această factură reprezentând prestări servicii, deci nu a fost utilizat calculul cu marja de profit de 4% și nici nu este precizat vreun contract pe această factură.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile de la art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.134.1 alin.(4), art.155 alin.(5) lit.k) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare și au stabilit o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de *** lei, bazându-se pe același constatări ca cele precizate la pct.1 referitoare la achiziții ce nu au legătură cu activitatea economică a reprezentantului fiscal și nu servesc operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere, precum și la lipsa de documente justificative.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în ceea ce privește factura nr.***/2008 cu o valoarea a TVA dedusă de ***lei, emisă de furnizorul S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., reprezentând vânzarea de diverse mijloace fixe, obiecte de inventar, care a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA din luna octombrie 2008, nu au fost respectate prevederile de la art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.8 titlul I din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare și pct.8 titlul I din H.G. nr.44/2004 cu modificările ulterioare, întrucât a fost dedusă taxă pe valoarea adăugată de pe factura emisă de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. reprezentând „mijloace fixe, obiecte de inventar”, deși "X" S.A.S. nu are în România declarat un sediu permanent, deci nu are un loc prin care să se desfășoare integral sau parțial propria activitate, fie direct, fie printr-un agent dependent, fapt pentru care au stabilit o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de *** lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă "X" S.A.S. reprezentat fiscal prin S.C. "B" S.R.L. (denumire anterioară: "X" S.A. reprezentat fiscal prin S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L.) are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă sumelor facturate de către S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L reprezentând "prestări servicii, alocare 1640/ZZ/ZZZZ/5652, salarii compensatorii pentru etapa 1 de lichidare S", respectiv pentru „etapa 2” și „etapa 3” în condițiile în care nu justifică cu documente natura serviciilor**

facturate și realitatea prestării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile și susține că sumele facturate reprezintă în fapt „salarii compensatorii acordate tuturor salariaților care își vor pierde locurile de muncă, în urma deciziei de reorganizare a grupului “X”.”

În fapt, S.C. “X” S.A.S. prin reprezentant fiscal S.C. “B” S.R.L., respectiv prin reprezentant fiscal S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. la data înregistrării deconturilor de TVA pentru lunile august și septembrie 2008, a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, în baza facturilor emise de S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L., respectiv în baza facturii nr. ***/2008, cu TVA în sumă de ***lei facturii nr. ***/08, cu TVA în sumă de ***lei și în baza facturii nr. ***/2008, cu TVA în sumă de *** lei, reprezentând conform celor înscrise în factură *“prestări de servicii, alocare 1640 / ZZ / ZZZZ / 5652, salarii compensatorii pentru etapa 1, respectiv 2 și 3 de lichidare S”*.

Organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei din decontul de TVA aferent lunii august 2008, în care erau înregistrate facturile nr. ***/2008 și nr. ***/2008 și taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, din decontul de TVA aferent lunii septembrie 2008, în care era înregistrată factura nr. ***/2008, întrucât au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.134.1 alin.(4), art.155 alin.(5) lit.k) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, respectiv că achizițiile înscrise în facturile respective *„nu au legătură cu activitatea economică a reprezentantului fiscal, nu servesc operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere”*, deoarece nu a fost precizată denumirea și natura serviciului prestat și nu au fost prezentate documente probante prin care să se dovedească în mod clar că acestea au fost folosite pentru nevoile firmei și care să justifice necesitatea unor astfel de servicii, menționând totodată că pe aceste facturi nu este precizat niciun contract.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, conform prevederilor legale menționate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Potrivit art.150 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1):

*a) atunci când persoana obligată la plata taxei, conform alin. (1), este o **persoană impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, respectiva persoană poate, în condițiile stabilite prin norme, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei;**”*

Totodată, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează atribuțiile reprezentantului fiscal, respectiv conform prevederilor pct.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.150 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*„(4) **Reprezentantul fiscal, după ce a fost acceptat de organul fiscal competent, este angajat, din punctul de vedere al drepturilor și obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, pentru toate operațiunile efectuate în România de persoana impozabilă nestabilă în România atât timp cât durează mandatul său.[...]**”*

Potrivit prevederilor art.154 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*„(6) **Persoana impozabilă nestabilă în România** (care nu îndeplinește condițiile stipulate la art.125¹ alin.(2) lit.b) – s.n.), **care și-a desemnat un reprezentant fiscal, va comunica denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 reprezentantului său fiscal, clienților și furnizorilor săi, pentru operațiunile efectuate sau de care a beneficiat în România.**”*

Având în vedere aceste prevederi legale, persoana impozabilă nestabilă în România care și-a desemnat un reprezentant fiscal, înregistrându-se astfel în scopuri de TVA în România prin reprezentantul fiscal, trebuie tratată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru **operațiunile efectuate sau de care a beneficiat în România** ca o

persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr.*/2009, precum și a adresei înregistrată la societate sub nr.*/2008, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat societății "X" S.A.S. prin reprezentant fiscal S.C. "B" S.R.L. să prezinte, pentru perioada verificată 01.08.2008-31.10.2008, traducerea în limba română a facturilor emise de furnizorul S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. și **toate documentele justificative** pe care le deține reprezentantul fiscal pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent acestor facturi, reprezentantul fiscal prezentând urmare a solicitării de documente, așa cum rezultă din adresa nr.*/2008 – anexa 4a la dosarul cauzei, doar **contractul de prestări servicii încheiat cu S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. în data de * și bugetul de venituri și cheltuieli ca bază de calcul pentru unele facturi emise de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L.**

Astfel, din analiza contractului de prestări servicii, anexat în copie la dosarul cauzei, se reține că între S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., denumită în conținutul contractului „S” și "X" S.A., denumită în conținutul contractului „A” a fost încheiat sub semnătură privată la data de * un contract de prestări servicii al cărui obiect îl constituie prestările de servicii efectuate de „S” în folosul „A” sau al unei terțe părți aflate în relații contractuale cu „A”, serviciile prestate fiind prezentate detaliat în contract la pct.2 - *„Prestații efectuate de S”, respectiv serviciile „includ dar nu se limitează la: servicii de logistică (import, export, planificarea producției, etc.); servicii de control de calitate al produselor finite; servicii de asistență tehnică în cadrul procesului de producție, către terțe părți, aflate în relații contractuale cu A; achiziționarea de pe piața locală a echipamentelor, pieselor de schimb, consumabilelor sau a altor bunuri destinate unor terțe părți, aflate în relații contractuale cu A; transportul bunurilor astfel achiziționate către terțe părți, aflate în relații contractuale cu A; obținerea de garanții bancare în favoarea unor terțe părți, aflate în relații contractuale cu A; [...]”,* prețul acestor servicii furnizate de „S” fiind *„echivalentul cheltuielilor suportate de S, la care se adaugă o marjă de profit anuală de 4%.[...]”,* așa cum este stipulat în contract la pct.6 – *„Preț și modalitate de plată”*.

Astfel, față de cele reținute din analiza contractului de prestări servicii menționat mai sus rezultă că pentru serviciile prestate de către prestatorul „S”, beneficiarul „A” va plăti ca preț al **serviciilor efectiv prestate** un preț determinabil, în funcție de totalul cheltuielilor care au concurs la atingerea obiectivului propus, respectiv a tuturor cheltuielilor implicate în operațiunile de prestare a **serviciilor solicitate a fi prestate**.

Totodată, se reține și faptul că, societatea în susținerea contestației precizează că „TVA înscrisă în facturile nr. ***/2008, nr.200871/19.08.2008, nr. ***/2008[...], emise de către S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. [...] reprezintă TVA aferent salariilor compensatorii plătite către angajații S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. cu ocazia lichidării acestei societăți [...]”, iar din adresa nr. ***/2009 - anexa 4b la dosarul cauzei -, invocată de contestatoare în susținerea cauzei, se reține că “Angajații “X” ROMÂNIA S.R.L. au căzut de acord, prin reprezentanții lor, ca pe perioada rămasă până la închiderea “X” ROMÂNIA S.R.L. să își desfășoare activitatea fără întreruperi, și concomitent să transfere toate cunoștințele și abilitățile lor tehnice către angajații firmelor subcontractoare ale “X”. Ca și contravaloare a acestor **servicii suplimentare prestate de angajații “X” ROMÂNIA (suplimentar față de fișa postului) precum și datorită politicii interne a grupului “X”, acesta din urmă a decis să acorde salarii compensatorii tuturor angajaților care își vor pierde locurile de muncă, în urma deciziei de reorganizare a grupului “X”.**”

Având în vedere atât precizările aduse de societate în susținerea contestației, cât și constatările organelor de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr. ***/2009 și totodată cele reținute din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, **nu rezultă care sunt serviciile suplimentare efectiv prestate** de angajații societății “X” ROMÂNIA S.R.L. în favoarea “X” S.A.S., **către angajații firmelor subcontractoare ale “X” S.A.S.**, respectiv numărul acestor persoane instruite de salariații S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L., domeniile de activitate în care au fost instruiți, timpul afectat, etc., pentru care S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. a emis facturile nr. ***/2008, nr. ***/2008 și nr. ***/2008, reprezentând „prestări servicii, alocare 1640/ZZ/ZZZZ/5652, salarii compensatorii pentru etapa 1 de lichidare S”, respectiv pentru „etapa 2” și „etapa 3” și în care sunt trecute, ca **preț al serviciilor suplimentare presate**, cheltuielile cu salariile compensatorii ale angajaților S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L.

Astfel, chiar dacă societatea nu a prezentat, urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală, documente din care să rezulte prestarea efectivă de servicii de către prestatorul S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. și pe cale de consecință folosirea acestora pentru nevoile societății “X” S.A.S., respectiv pentru a fi destinate realizării de operațiuni taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă de către prestator a serviciilor, documente din care să rezulte că serviciile achiziționate sunt în conformitate cu prevederile contractuale, iar prețul acestora reflectă cheltuielile suportate de prestator, cu marja de profit aferentă, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru sau

producție, liste cu personalul angajat în operațiunile în cauză sau orice documente cu caracter specific operațiunilor desfășurate de societate.

Având în vedere cele precizate rezultă că societatea contestatoare nu demonstrează cu documente că serviciile achiziționate în baza facturilor nr.*/2008, nr.*/2008 și nr.*/2008, reprezentând conform celor înscrise la rubrica „descriere” din facturi „prestări servicii, alocare 1640/ZZ/ZZZZ/5652, salarii compensatorii pentru etapa 1 de lichidare S”, respectiv pentru „etapa 2” și „etapa 3”, au fost efectiv prestate de către prestator și pe cale de consecință sunt aferente operațiunilor sale taxabile, lipsa documentelor justificative făcând imposibilă determinarea, identificarea și cuantificarea acestor servicii.

În ceea ce privește argumentul invocat de contestatoare potrivit căruia „**pentru serviciile care i-au fost prestate deține facturi care cuprind informațiile prevăzute la art.155 alin.(5)**”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, **factura deținută pentru „serviciile care i-au fost prestate”** trebuie să conțină în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 (înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA - s.n.), după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 (înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA - s.n.), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

[...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) **data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans**, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

[...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”,

or, din analiza facturilor în cauză și având în vedere prevederile legale enunțate mai sus se reține că, la rubrica ”*descriere*” din factură este înscris generic „*prestări servicii, alocare 1640/ZZ/ZZZZ/5652, salarii compensatorii pentru etapa 1 de lichidare S*”, respectiv pentru „*etapa 2*” și „*etapa 3*”, fără să fie înscrise alte mențiuni cu privire la **denumirea serviciilor prestate și data** la care acestea au fost prestate sau mențiuni care să facă trimitere la un document anexat facturii/facturilor și din care să rezulte informațiile obligatorii pe care trebuie să le conțină o factură pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată nu există nicio mențiune referitoare la **numărul și data contractului în baza căruia s-au efectuat aceste operațiuni** și în baza căreia să se poată stabili o legătură directă între factura emisă, serviciile prestate și contract, în conformitate cu prevederile art.3*) alin.(4) din Ordinul nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

„4) Pe facturile fiscale care se utilizează pentru prestări de servicii se vor menționa, în mod expres, numărul și data contractului, respectiv ale comenzii, în cazul prestațiilor de servicii ocazionale care nu au la bază un contract.”

Prin urmare, pentru îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată, nu este suficient ca societatea să dețină o factură, aceasta trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, or, având în vedere cele reținute mai sus, în ceea ce privește facturile în cauză acestea **nu cuprind denumirea serviciilor prestate și nici data la care acestea au fost prestate**, iar invocarea societății potrivit căreia „*facturile emise de furnizori cuprind denumirea serviciilor prestate*”, chiar dacă societatea, prin mențiunea „*salarii compensatorii pentru etapa 1 de lichidare S*”, respectiv pentru „*etapa 2*” și „*etapa 3*” înțelege **denumirea serviciilor prestate**, în fapt, așa cum precizează și contestatoarele în susținerea contestației, acestea reprezintă **cheltuieli** cu salariile compensatorii acordate salariaților S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. care urmează să-și piardă locurile de muncă ca urmare a

reorganizării grupului "X" , **cheltuieli care**, chiar dacă reprezintă o pondere importantă din totalul cheltuielilor efectuate de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. și pentru **prestarea suplimentară a unor servicii**, conform precizărilor din adresa nr.*/2009 - anexa 4b -, **nu reprezintă un serviciu prestat de „S”** ci **prețul acestora**, iar salariile compensatorii acordate salariaților care urmează să fie disponibilizați reprezintă o măsură de protecție socială și nu contravaloarea unor servicii taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) și ale art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991, republicată, precizează că „ *taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.*”

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, pe baza textelor de lege mai sus enunțate, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale obligatorii impuse de legislația în vigoare privind măsurile pentru întărirea disciplinei contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, iar achiziționarea serviciilor efectiv prestate trebuie să fie în scopul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății "X" S.A.S. prin reprezentant fiscal S.C. "B" S.R.L., denumire anterioară "X" S.A.

prin reprezentant fiscal S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L., drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de *** lei, respectiv în sumă de *** lei aferentă facturii nr.*/2008, în sumă de *** lei aferentă facturii nr.*/2008 și în sumă de *** lei aferentă facturii nr.*/2008, emise de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. și în mod corect au diminuat soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată solicitată la rambursare cu această sumă, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.155 alin.(5) lit.k), l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente justificative pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 68.898 lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă "X" S.A.S. reprezentat fiscal prin S.C. "B" S.R.L. are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.2008155/26.10.2008 emisă de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L în lichidare, reprezentând *prestări servicii pentru perioada octombrie 2008*, în condițiile în care nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate de către prestator și în ce măsură sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, "X" S.A.S. reprezentat fiscal prin S.C. "B" S.R.L., a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, în baza facturii nr.*/2008, emisă de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. în lichidare, reprezentând conform celor înscrise în factură "*prestări de servicii alocare 1640 ZZ / ZZZZ / 5652, pentru perioada: octombrie 2008*", sumă respinsă la rambursare de către organele de inspecție fiscală, întrucât acestea au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.134.1 alin.(4), art.155 alin.(5) lit.k) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, respectiv că achizițiile înscrise în această factură "*nu au legătură cu activitatea economică a reprezentantului fiscal, nu servesc operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere*", deoarece nu a fost precizată denumirea și natura serviciului prestat și nu au fost prezentate documente probante prin care să se dovedească în mod clar că acestea au fost folosite pentru nevoile firmei și care să justifice necesitatea unor astfel de servicii, menționând totodată că pe această factură nu este precizat niciun contract.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale menționate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Așadar, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Potrivit art.150 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1):

*a) atunci când persoana obligată la plata taxei, conform alin. (1), este o **persoană impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, respectiva persoană poate, în condițiile stabilite prin norme, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei;”***

Totodată, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează atribuțiile reprezentantului fiscal, respectiv conform prevederilor pct.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.150 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*„(4) **Reprezentantul fiscal, după ce a fost acceptat de organul fiscal competent, este angajat, din punctul de vedere al drepturilor și obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, pentru toate operațiunile efectuate în România de persoana impozabilă nestabilă în România atât timp cât durează mandatul său.[...]**”*

Potrivit prevederilor art.154 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

*„(6) **Persoana impozabilă nestabilă în România** (care nu îndeplinește condițiile stipulate la art.125¹ alin.(2) lit.b) – s.n.), **care și-a***

desemnat un reprezentant fiscal, va comunica denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 reprezentantului său fiscal, clienților și furnizorilor săi, pentru operațiunile efectuate sau de care a beneficiat în România.”

Având în vedere aceste prevederi legale, persoana impozabilă nestabilă în România care și-a desemnat un reprezentant fiscal, înregistrându-se astfel în scopuri de TVA în România prin reprezentantul fiscal, trebuie tratată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru **operațiunile efectuate sau de care a beneficiat în România** ca o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal.

Din analiza contractului de prestări servicii, prezentat de reprezentantul fiscal urmare a solicitării prin adresa înregistrată la societate sub nr.*/2008 de către organele de inspecție fiscală a tuturor documentele justificative pe care le deține reprezentantul fiscal pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, în cazul în speță pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.*/2008, se reține că între S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L., denumită în conținutul contractului „S” și “X” S.A., denumită în conținutul contractului „A” a fost încheiat sub semnătură privată la data de * un contract de prestări servicii al cărui obiect îl constituie prestările de servicii efectuate de „S” în folosul „A” sau al unei terțe părți aflate în relații contractuale cu „A”, serviciile prestate fiind prezentate detaliat în contract la pct.2 - „Prestații efectuate de S”, iar prețul acestora fiind stipulat în contract la pct.6 – „Preț și modalitate de plată”, respectiv „prețul serviciilor furnizate de S va fi echivalentul cheltuielilor suportate de S, la care se adaugă o marjă de profit anuală de 4%. S va factura lunar cheltuielile suportate.”

Astfel, față de cele reținute din analiza contractului de prestări servicii menționat mai sus rezultă că pentru serviciile prestate de către prestatorul „S”, beneficiarul „A” va plăti ca preț al **serviciilor efectiv prestate** un preț determinabil, în funcție de totalul cheltuielilor care au concurs la atingerea obiectivului propus, respectiv a tuturor cheltuielilor implicate în operațiunile de prestare a **serviciilor solicitate a fi prestate**.

Așa cum se reține din raportul de inspecție fiscală nr.*/2009, reprezentantul fiscal a prezentat, pe lângă contractul de prestări servicii menționat mai sus și „*bugetul de venituri și cheltuieli ca bază de calcul pentru unele facturi emise de S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L.*”, organele de inspecție fiscală constatând în urma analizei că „*în bugetul de venituri și cheltuieli prezentat de către reprezentantul fiscal, nu se regăsește calculația pentru această factură reprezentând „prestări servicii”*” și că

„deci nu s-a utilizat calculul cu marja de profit de 4%”. Totodată, se reține și faptul că nu a mai fost prezentat organelor de inspecție fiscală niciun alt document probant prin care să dovedească că serviciile achiziționate în baza facturii nr.*/2008 au fost efectiv prestate de S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. în lichidare și totodată că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile și au fost folosite pentru nevoile firmei și care să justifice necesitatea unor astfel de servicii.

De asemenea, se reține și faptul că societatea, în susținerea contestației, precizează că „TVA înscrisă în factura nr.*/2008 [...], emisă de S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. [...] în fapt reprezintă TVA aferent echivalentului cheltuielilor suportate de “X” ROMÂNIA S.R.L. pentru ultima lună de funcționare, adică pentru luna octombrie 2008 [...]”, aducând ca argument faptul că „în contractul încheiat la data de * cu S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L., la pct.2 se precizează serviciile prestate, iar la pct.6 „prețul serviciilor furnizate de S va fi echivalentul cheltuielilor suportate de S, la care se adaugă o marjă de profit anuală de 4%. S va factura lunar cheltuielile suportate.” Prin urmare factura nr.*/2008 reprezintă valoarea serviciilor prestate de către S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. către “X” S.A.S. pentru ultima lună de funcționare a societății [...]”, fără să prezinte, în susținerea acestui argument, niciun alt document din care să rezulte serviciile care au fost prestate pentru ultima lună de funcționare, așa cum sunt stipulate la pct.2 din contract și nici documente din care să se poată determina pe baza cheltuielilor efectuate prețul serviciului prestat sau al serviciilor astfel prestate, în conformitate cu pct.6 din contract.

Chiar dacă nu au fost prezentate, urmare a solicitării organelor de inspecție fiscală, documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și totodată folosirea acestora pentru nevoile firmei, respectiv pentru a fi destinate realizării de operațiuni taxabile, societatea avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă de către prestator a serviciilor, documente din care să rezulte că serviciile achiziționate sunt în conformitate cu prevederile contractuale, iar prețul acestora reflectă cheltuielile suportate de prestator, cu marja de profit aferentă, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru sau producție, liste cu personalul angajat în operațiunile în cauză sau orice documente cu caracter specific operațiunilor desfășurate de societate.

Astfel, având în vedere cele precizate rezultă că societatea contestatoare nu demonstrează cu documente că serviciile achiziționate, înscrise în mod generic în factura nr.*/2008 “prestări de servicii alocare 1640 ZZ / ZZZZ / 5652, pentru perioada: octombrie 2008”,

au fost efectiv prestate de către prestator și pe cale de consecință că sunt aferente operațiunilor sale taxabile, lipsa documentelor justificative făcând imposibilă determinarea, identificarea și cuantificarea acestor servicii.

În ceea ce privește argumentul societății contestatoare prin care invocă respectarea prevederilor articolelor din legea fiscală, considerate încălcate de către organele de inspecție fiscală, respectiv că „**pentru serviciile care i-au fost prestate deține facturi care cuprind informațiile prevăzute la art.155 alin.(5)**”, precum și că acestea „**cuprind denumirea serviciilor prestate**”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât conform prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, factura deținută „**pentru serviciile care i-au fost prestate**” trebuie să conțină în mod obligatoriu următoarele informații:

„a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 (înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA - s.n.), după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 (înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA - s.n.), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

[...]

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) **data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;**

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

[...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Prin urmare, pentru îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată, nu este suficient ca societatea să dețină o factură,

aceasta **trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, or din analiza facturii în cauză, factură acceptată de către beneficiar, respectiv "X" S.A.S. reprezentat fiscal prin S.C. "B" S.R.L., prin înregistrarea acesteia în jurnalele de cumpărări și în decontul de T.V.A. aferent lunii octombrie 2008, se reține că la rubrica "descriere" din factură este înscris generic "*prestări de servicii alocare 1640 ZZ / ZZZZ / 5652, pentru perioada: octombrie 2008*", **fără să fie menționate denumirea serviciilor prestate și data** la care acestea au fost prestate, precum și nicio altă mențiune care să facă trimitere la un document anexat facturii, din care să rezulte aceste informații obligatorii pe care trebuie să la conțină o factură pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, nu există nicio mențiune referitoare la numărul și data contractului pentru o exactă identificare a elementelor care au stat la baza emiterii facturii, respectiv în baza căreia să se poată stabili o legătură directă între factura emisă, serviciile prestate și contract, societatea nerespectând astfel prevederile art.3*) alin.(4) din Ordinul nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

„4) Pe facturile fiscale care se utilizează pentru prestări de servicii se vor menționa, în mod expres, numărul și data contractului, respectiv ale comenzii, în cazul prestărilor de servicii ocazionale care nu au la bază un contract.”

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) și ale art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991, republicată, precizează că „*taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.*”

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în

dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, pe baza textelor de lege mai sus enunțate, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale obligatorii impuse de legislația în vigoare privind măsurile pentru întărirea disciplinei contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, iar achiziționarea serviciilor efectiv prestate trebuie să fie în scopul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății "X" S.A.S. prin reprezentant fiscal S.C. "B" S.R.L. drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ***lei, aferent facturii nr. ***/2008, emisă de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. în lichidare și în mod corect au diminuat soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată solicitată la rambursare cu această sumă, întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.155 alin.(5) lit.k), l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente justificative pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de *** lei.**

În ceea ce privește argumentul societății, invocat în susținerea contestației atât la pct.1 cât și la pct.2, prin care „*facturile emise de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. către S.C. "X" S.A.S. pentru cheltuielile suportate au fost emise cu TVA, taxă pe valoarea adăugată care a fost colectată de S.C. "X" ROMÂNIA S.R.L. și recunoscută ca deductibilă la reprezentantul fiscal de către același organ de control în cadrul controalelor privind rambursări de TVA efectuate anterior*”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, organul de soluționare competent nu poate verifica și analiza decât documentele existente la dosarul contestației și care au legătura cu cauza supusă soluționării, în raport de motivele de fapt și de drept invocate de părți și care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat, iar soluționarea contestației se va face în limita sesizării, în conformitate cu art.213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica **motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal**. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de **documentele existente la dosarul cauzei**. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de * lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă “X” S.A.S. reprezentat fiscal prin S.C. “B” S.R.L. (denumire anterioară: “X” S.A. reprezentat fiscal prin S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L.) are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției, în baza facturii nr.***/2008 emisă de S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L., de „mijloace fixe, obiecte de inventar”, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au acordat acest drept pe considerentul că “X” S.A.S. nu are în România declarat un sediu permanent în care să-și desfășoare integral sau parțial propria activitate, fie direct fie printr-un agent dependent.**

În fapt, “X” S.A.S. reprezentat fiscal prin S.C. “B” S.R.L., respectiv prin reprezentant fiscal S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. la data înregistrării deconturilor de TVA pentru lunile august și septembrie 2008, a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de *** lei, în baza facturii nr.***/2008, emisă de S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L., reprezentând conform celor înscrise pe factură vânzarea de diverse mijloace fixe și obiecte de inventar.

Organele de inspecție fiscală au respins la rambursare această sumă, întrucât acestea au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), b) și c), art.146 alin.(1) lit.a) titlul VI din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.8 titlul I din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare și pct.8 titlul I din H.G. nr.44/2004 cu modificările ulterioare, respectiv că a fost dedusă taxă pe valoarea adăugată de pe factura emisă de S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. reprezentând “mijloace fixe, obiecte de inventar”, deși “X” S.A.S. nu are declarat în România un sediu permanent, deci nu are un loc prin care să se desfășoare integral sau parțial propria activitate, fie direct, fie printr-un agent dependent.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Așadar, potrivit prevederilor legale menționate mai sus **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și/sau serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea achizițiilor de bunuri și/sau servicii ca fiind **destinate operațiunilor sale taxabile** revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care le-a achiziționat.

Totodată, persoana impozabilă care **efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile** este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

„(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b) - g);”

iar potrivit alin.(2) lit.a) al aceluiași articol din legea fiscală menționat mai sus:

„(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1):

a) atunci când persoana obligată la plata taxei, conform alin. (1), este o persoană impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, respectiva persoană poate, în condițiile stabilite prin norme, să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei;”

Potrivit acestei prevederi legale enunțate mai sus, **o persoană impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România, poate să desemneze un reprezentant fiscal** ca persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, în condițiile stabilite prin norme, respectiv în condițiile prevăzute la pct.56 din Normele metodologice de aplicare a art.150 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, punct din Norme în care sunt stipulate totodată și

condițiile pe care trebuie să le îndeplinească **reprezentantul fiscal** pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii efectuate în numele persoanei impozabile nestabilite în România.

Astfel, potrivit alin.(10) al pct.56 din Normele metodologice de aplicare a art.150 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„56.(10) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor efectuate în numele persoanei impozabile nestabilite în România, reprezentantul fiscal trebuie să dețină documentele prevăzute de lege.”

Prin urmare, reprezentantul fiscal desemnat de persoana impozabilă nestabilă în România, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, atât de bunuri cât și de servicii, efectuate în numele persoanei impozabile care l-a desemnat, **trebuie să dețină documentele prevăzute de lege.**

Având în vedere că prin aceste dispoziții reglementate de legiuitor în cadrul Normelor de aplicare a Codului fiscal, se face trimitere la legea fiscală în ceea ce privește documentele pe care trebuie să le dețină reprezentantul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„(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);”

Totodată, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la alin.(1) al articolului mai sus menționat. Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din

Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care prevede informațiile pe care trebuie să le conțină factura, respectiv:

„a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

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

[...]

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

[...];

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, [...];

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Așadar, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de

deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să justifice că bunurilor și/sau serviciilor care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și totodată trebuie să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor în articolul de lege mai sus precizat.

Mai mult, în același sens se reține și că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) și ale art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991, republicată, precizează că *„ taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”*

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr.*/2009 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.*/2009 contestată se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății “X” S.A.S. prin reprezentant fiscal S.C. “B” S.R.L., denumire anterioară “X” S.A. prin reprezentant fiscal S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L., drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de * lei aferentă achiziției de *„mijloace fixe, obiecte de inventar”* în baza facturii nr.*/2008 emisă de S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L., întrucât au constatat că *„nu au fost respectate prevederile de la art.145 (2) a), b) și c), art.146 (1) a) titlul VI din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, corelat cu prevederile de la art.8 titlul I din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare și pct.8 titlul I din HG 44/2004 cu modificările ulterioare, deoarece a dedus tva de pe factura emisă de S.C.”X” ROMÂNIA S.R.L. reprezentând „mijloace fixe, obiecte de inventar”, deși “X” S.A.S.nu are în România declarat sediu permanent definit conform precizărilor de la art.8 Titlul I din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare și pct.8 Titlul I din H.G. 44/2004 cu modificările ulterioare, deci nu are un loc prin care să se desfășoare integral sau parțial propria activitate, fie direct fie print-un agent dependent”.*

Astfel, având în vedere articolele din legea fiscală pe care echipa de inspecție fiscală le-a considerat ca fiind nerespectate de către societate, se reține că, în ceea ce privește nerespectarea prevederilor art.145 alin.(1) lit.a), b) și c) din Codul fiscal, atât în raportul de inspecție fiscală nr.*/2009 cât și în decizia de impunere nr.*/2009 nu există nicio mențiune privind **destinația** acestor achiziții de „*mijloace fixe, obiecte de inventar*”, în baza căreia să se poată stabili cu exactitate dacă acestea sunt sau nu utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății și/sau scutite cu drept de deducere, prezumând, fără a proceda la o analiză completă și detaliată a operațiunilor în cauză, că acestea reprezintă achiziții care nu sunt destinate operațiunilor taxabile ale societății și/sau scutite cu drept de deducere, motivând în acest sens faptul că „*“X” S.A.S. nu are în România declarat sediu permanent [...], deci nu are un loc prin care să se desfășoare integral sau parțial propria activitate, fie direct fie print-un agent dependent.*”

Mai mult, având în vedere că, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, iar potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragraful 23 care face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că „*este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitatea economică dând naștere la activități taxabile.*”, rezultă că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă și pe baza **intenției declarate** a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, autoritățile fiscale **putând să solicite dovezi obiective** prin care acestea să-și demonstreze intenția declarată.

Astfel, echipa de inspecție fiscală trebuia să verifice, să analizeze și să țină cont totodată și de **intenția declarată a societății** privind achizițiile efectuate, intenție care trebuia demonstrată cu documente de către societate, ca persoană impozabilă ce desfășoară activități supuse taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, invocarea de către organele de inspecție fiscală a nerespectării de către societate a prevederilor art.145 alin.(1) lit.a), b) și c) din Codul fiscal nu poate fi reținută în condițiile în care, așa cum rezultă din documentele analizate, existente la dosarul contestației, organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă „*mijloacele fixe, obiectele de inventar*” au fost efectiv achiziționate și dacă există faptic, nu au analizat scopul

pentru care au fost achiziționale, pentru a putea determina destinația avută în vedere de societate la momentul achiziției, precum și în ce fel s-a materializat aceasta, respectiv dacă au fost destinate închirierii sau pentru a fi valorificate, dacă sunt depozitate și unde sunt depozitate, situații în care se impunea verificarea tuturor documentelor în baza cărora să demonstreze, prin destinația dată sau avută în intenție, utilizarea sau nu a acestor achiziții în folosul operațiunilor sale taxabile și/sau scutite cu drept de deducere.

În ceea ce privește art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, ale cărui prevederi au fost, de asemenea, considerate de către organele de inspecție fiscală ca fiind nerespectate, se reține că potrivit acestui articol persoana impozabilă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și/sau serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, or organele de inspecție fiscală, prin raportul de inspecție fiscală întocmit, nu au analizat îndeplinirea sau nu a condițiilor de deductibilitate impuse de legea fiscală și nu au analizat și prezentat în mod detaliat care sunt informațiile obligatorii pe care trebuie să le cuprindă factura nr.*/2008 pentru a dobândi calitatea de document justificativ din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și pe care nu le conține, limitându-se doar la invocarea nerespectării prevederilor acestui articol.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că „a fost dedus tva de pe factura emisă de S.C.”X” ROMÂNIA S.R.L. reprezentând „mijloace fixe, obiecte de inventar”, **deși “X” S.A.S. nu are în România declarat sediu permanent definit conform precizărilor de la art.8 Titlul I din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare și pct.8 Titlul I din H.G. 44/2004 cu modificările ulterioare, deci nu are un loc prin care să se desfășoare integral sau parțial propria activitate, fie direct fie print-un agent dependent**”, nu poate fi reținută ca argument pentru neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr.*/2008 reprezentând „mijloacele fixe, obiectele de inventar”, întrucât în înțelesul Titlului VI - „Taxă pe valoarea adăugată” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la art.125¹ alin.(2) lit.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;”, astfel din punct de vedere al taxei pe valoarea doar termenul/expresia de „**sediu fix**” având semnificație.

Totodată, având în vedere prevederile pct.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.150 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(4) Reprezentantul fiscal, după ce a fost acceptat de organul fiscal competent, este angajat, din punctul de vedere al drepturilor și obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, pentru toate operațiunile efectuate în România de persoana impozabilă nestabilă în România atât timp cât durează mandatul său.[...]”,

se reține că **S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L.**, ulterior **S.C. “B” S.R.L.**, în calitate de reprezentant fiscal al “X” S.A.S. nu este investită cu alte drepturi decât cele de reprezentare fiscală în România, putând să furnizeze informații pentru operațiunile efectuate sau de care a beneficiat în România persoana impozabilă nestabilă în România, respectiv “X” S.A.S.

În ceea ce privește societatea “X” S.A. prin reprezentant fiscal S.C. “X” ROMÂNIA S.R.L. - la data efectuării operațiunilor în cauză - , **persoana impozabilă nestabilă în România, dar care și-a desemnat un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată**, având în vedere art.154 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(6) Persoana impozabilă nestabilă în România (care nu îndeplinește condițiile stipulate la art.125¹ alin.(2) lit.b) – s.n.), care și-a desemnat un reprezentant fiscal, va comunica denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 reprezentantului său fiscal, clienților și furnizorilor săi, pentru operațiunile efectuate sau de care a beneficiat în România.”

se reține că, aceasta trebuie tratată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru **operațiunile efectuate sau de care a beneficiat în România** ca o persoană impozabilă înregistrată prin reprezentant fiscal în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente și nu au analizat dacă aceasta justifică utilizarea bunurilor achiziționate în scopul

prevăzut la alin.(2) lit.a) al art.145 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și condițiile impuse de alin.(1) lit.a) al art.146 completat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, coroborat cu prevederile art.150 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct.56 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art.150 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(3) Prin decizie se poate **desființa total sau parțial** actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

se va **desființa parțial decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentar de plată stabilite de inspecția fiscală nr.***/2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului “T” - Administrația finanțelor publice a municipiului “T” - Activitatea de inspecție fiscală pentru **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare în sumă de *** lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.150 alin.(2) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.46 alin.(1), pct.56 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, cu art.3* alin.(4) din Ordinul nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora și cu art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

cu modificările și completările ulterioare, pct.12.1 lit.a) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de "X" S.A.S. prin reprezentant fiscal S.C. "B" S.R.L. împotriva deciziei de impunere nr.***/2009 pentru suma de *** lei reprezentând **taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare.**

2. Desființarea parțială a deciziei de impunere nr.*/2009** emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului "T" - Administrația finanțelor publice a municipiului "T" - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de *** lei reprezentând **taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o noua verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel "T" sau la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.