

DECIZIA nr. 334 din 12.05.2014
privind solutionarea contestatiei formulata de **X Marea Britanie**
- Sucursala Bucuresti Romania -
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/10.09.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 1 a Finantelor Publice, cu adresa nr. x/09.09.2013, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/10.09.2013, cu privire la contestatia formulata de **X - Sucursala Bucuresti Romania**, cu sediul in Bucuresti, str. N C nr. , et. , birou, sector 1, prin imputernicit M C SRL.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 23.08.2013 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/27.08.2013, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/19.07.2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S1 x/19.07.2013, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de t lei, s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de y lei si accesorii aferente in suma de y2 lei.

Soceitatea contesta TVA in suma de y1 lei si accesorii aferente in suma de y2 lei.

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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X Marea Britanie - Sucursala Bucuresti Romania**.

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

I. Prin contestatia formulata, X Marea Britanie - Sucursala Bucuresti Romania solicita anularea deciziei de impunere pentru TVA suplimentara de plata in suma de y lei si accesorii in suma de y21 lei (dobanzi/majorari de intarziere) si in suma de y22 lei (penalitati de intarziere) si restituirea TVA solicitata la rambursare in suma de t lei.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

H Sucursala, infiintata in anul 2000, este subunitate fara personalitate juridica a X din Marea Britanie, care presteaza servicii in domeniul design-ului si al ingineriei.

In anul 2005 a fost infiintata in Romania H Filiala, incepand cu iulie 2006 fiind desemnata reprezentant fiscal al X pentru indeplinirea obligatiilor privind TVA.

In perioada 01.10.2007-31.03.2011, X a prestat servicii pentru clienti din Romania (CNADNR, N Imobiliare, R Consulting) fiind puse la dispozitia autoritatilor fiscale contractele incheiate cu acestia, copii ale facturilor si documente justificative privind valoarea facturata.

H Filiala a angajat personal cu experienta pentru a sprijini activitatea H UK si H Sucursala; pentru serviciile privind proiectele din Romania prestate, H Filiala a emis facturi catre H Sucursala, cheltuielile fiind atribuitele acesteia .

Pentru stabilirea starii de fapt fiscale s-au initiat controale incrucisate la H Filiala si H UK pentru care s-au intocmit procesele verbale nr. x/27.06.2013 si nr. x/21.06.2013.

Decizia de a respinge la rambursare a TVA este vadit neintemeiata intrucat:

1. H UK nu este actionar al H Sucursala, aceasta fiind o subunitate fara personalitate juridica.

2. A fost pus la dispozitie Acordul incheiat intre H Filiala si H UK cu privire la servicii prestate de H Filiala in Romania, din care rezulta foarte clar ca H UK va fi reprezentata de H Sucursala pentru orice tranzactii in Romania si ca facturarea se realizeaza de H Filiala catre nemaifiind necesara incheierea unui contract separat, acest acord fiind o dovada indubitabila a legaturii intre serviciile prestate de H Filiala si veniturile taxabile obtinute de H UK - inregistrata in scopuri de TVA in Romania prin reprezentant fiscal.

3. H Sucursala are drept de deducere pentru achizitiile de la H Filiala, potrivit art.168 din Directiva CE 2006/112, art.8, art.145, art.146, art.155 din Codul fiscal, pct.54 si pct.55 din Normele metodologice de aplicare fiind inregistrata in scopuri de TVA in Romania

In perioada verificata activitatea H UK s-a desfasurat prin reprezentant fiscal, pentru serviciile facturate cu TVA catre clientii din Romania si prin filiala pentru achizitii considerandu-se ca serviciile prestate sunt atribuibile proiectelor din Romania ale H UK, prin H Sucursala ca sediu fix din punct de vedere al TVA si din considerente privind impozitul pe profit, cheltuielile fiind atribuibile acesteia.

Faptul ca autoritatile fiscale au acceptat inregistrarea H UK prin reprezentant fiscal desi la data solicitarii era inregistrata prin sucursala, pentru aceeasi activitate, nu poate fi imputat prin refuzarea dreptului de deducere a TVA, mai ales ca este vorba despre aceeasi entitate juridica si despre acelasi proiect pentru care s-au folosit cele doua coduri de TVA.

Pentru a intari punctul de vedere conform caruia achizitiile au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri taxabile ataseaza contestatiei in plus fata de documentele transmise prin adresa nr. x/14.06.2013 (lista salariatilor H Filiala, copii ale contractelor de munca insotite de fisa postului, facturi emise de H - reprezentant fiscal catre CNADNR) rapoarte lunare pentru servicii de supervizare lucrari prestate catre CNADNR de catre angajatii H Filiala si un document care contine orele lucrate de angajati (foi de pontaj).

Astfel se justifica factura emisa de H Filiala catre H Sucursala - beneficiarul serviciilor, ca sediu fix al H UK in Romania.

In sustinerea contestatiei Sucursala invoca si deciziile CEJ (cazurile C-95/07 Ecotrade, C-138/12 Rusedespred, cazurile reunite C-80/11 si C-142/11 Mahageben si Peter David) referitoare la respectarea principiului neutralitatii TVA si Directiva CE 2006/112 privind indeplinirea conditiilor de forma si de fond pentru exercitarea dreptului de deducere.

In concluzie, contestatara considera ca respingerea dreptului de deducere a TVA pentru achizitiile de la H Filiala prin impunerea unor conditii de forma (facturarea catre H Sucursala si nu catre H UK este contrara legislatiei europene si principiilor TVA cata vreme sunt indeplinite conditiile de fond (facturile contin toate elementele obligatorii si achizitiile sunt efectuate in scopul operatiunilor taxabile).

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/19.07.2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S1 x/19.07.2013, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar de plata

t lei;

- TVA respinsa la rambursare t lei;
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata y lei;
- accesorii aferente TVA y2 lei.

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

X Marea Britanie - Sucursala Bucuresti Romania are ca obiect de activitate "Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea" (cod CAEN 7112), fiind înscrisă la registrul Comerțului sub nr.J40/x/2000 și identificată prin CIF RO x.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la **X Marea Britanie - Sucursala Bucuresti Romania**, pentru perioada 01.10.2007-31.03.2011, în vederea soluționării decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare cu control anticipat înregistrat la AFP sector 1 sub nr. x/22.04.2011, în suma de t lei.

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S1 x/19.07.2013, organele fiscale au respins la rambursare TVA în suma de t lei, cu consecința stabilirii TVA de plată în suma de y lei și a accesoriilor aferente în suma de y2 lei.

3.1. Cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în suma de y1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor servicii, în condițiile în care societatea nu a demonstrat că au fost efectuate în beneficiul sau și în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor facturate, iar în susținerea contestației nu aduce niciun argument și nu depune niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate

In fapt, X Marea Britanie - Sucursala Bucuresti Romania a dedus TVA în suma de y1 lei aferentă facturii nr. HC0x/31.12.2010 emisă de SC H Filiala Bucuresti SRL, în valoare totală de z lei, reprezentând refacturare pierdere netă aferentă anilor 2007, 2008 și 2009, în suma de z lei (z1 lei - 2007; z2 lei - 2008; z3 lei - 2009), având anexată situația privind contul de profit și pierderi al filialei.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. F-S1 x/19.07.2013 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au considerat că sucursala nu are dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de servicii în suma de y1 lei, în conformitate cu art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Codul fiscal.

In drept, în conformitate cu prevederile art.126, art. 134¹, art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

Codul fiscal:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei **sunt operațiuni impozabile în România** cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

[...]

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2)."

"Art. 134¹. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(7) **Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate** sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari. Totusi, perioada de decontare nu poate depasi un an.

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]."

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

Normele metodologice:

"45 (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

*Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii**: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze** cu documente **ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile si pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile sau pentru care nu se justifica in ce au constat respectivele servicii.

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestuia in scop economic.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza **de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor servicii de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca X Marea Britanie - Sucursala Bucuresti Romania nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA in suma de y1 lei aferenta facturii emisa de SC H Filiala Bucuresti SRL, pe motiv ca sucursala nu a prezentat documente care sa justifice serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele aspecte:

1. X Marea Britanie - Sucursala Bucuresti Romania este sucursala HCL Londra Marea Britanie, si are ca activitate principala declarata "Activitati de inginerie si consultanta tehnica legate de acestea" (cod CAEN 7112) fiind inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 01.11.2000.

Din informatiile existente in evidenta organului fiscal privind rubrica "Actionari - Calitate persoana", H C L Londra Marea Britanie este asociat unic al H Filiala Bucuresti, infiintata in anul 2005.

Cu factura nr. HC0x/31.12.2010, H Filiala Bucuresti a facturat catre H C L Londra Marea Britanie - Sucursala Bucuresti Romania contravaloare refacturare pierdere neta aferenta perioadei 2007-2009, in suma de z lei, respectiv z1 lei pentru 2007, z2 lei pentru 2008, z3 lei pentru 2009, pentru care TVA dedusa este in suma de y1 lei, avand anexata situatia privind contul de profit si pierderi al filialei.

2. Intrucat factura nu este insotita de documente justificative privind serviciile prestate, in conformitate cu art.49, art.50, art.52, art.56 si art.106 din Codul de procedura fiscala, prin adresele nr.x/18.03.2013, nr.x/18.03.2013 si nr.x/18.03.2013

organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii privind activitatea desfasurata de Sucursala H, precum si documentele justificative si elementele care au stat la baza exercitarii dreptului de deducere a TVA in suma de y1 lei din factura emisa de H Filiala SRL.

Urmare solicitarilor din adresele mai sus mentionate, sucursala aduce urmatoarele precizari:

Prin adresa nr. x/27.03.2013 a transmis:

- Acordul din data de 31.12.2010 privind nivelul serviciilor incheiat intre H Consulting (UK) Ltd ("H UK"), cu sediul in Londra, Marea Britanie si SC H (UK) Filiala Bucuresti SRL ("H Romania") privind reprezentarea H UK de catre Sucursala H, infiintata ca sediu permanent in Romania in anul 2000, "cu prilejul oricaror tranzactii efectuate cu H Romania" reprezentand prestari de servicii, prin care s-a convenit ca "H Romania va factura contravaloarea Serviciilor furnizate pana la 31 decembrie 2009 catre Sucursala H, iar H Romania va accepta ca acea suma de z RON din platile efectuate de H UK reprezinta achitarea facturii respective.

H UK a insarcinat H Romania sa furnizeze anumite Servicii (anexa2) in schimbul unei remuneratii stabilite in conformitate cu prevederile de la clauza 3 (...) pentru contractele romanesti, inclusiv proiectele rutiere de pe DN66 si DN5 si reamenjarea podurilor afectate de inundatii."

- Factura fiscala nr.HC0x/31.12.2010 emisa de SC H C (UK) Filiala Bucuresti SRL catre H C (UK) Marea Britanie - Sucursala Bucuresti Romania, in valoare de y lei, din care TVA este in suma de y1 lei, la care a fost anexat documentul "Contul de profit-pierdere" al filialei.

Prin notele explicative nr.x/14.06.2013 si nr. x/14.06.2013, sucursala aduce urmatoarele precizari:

"H UK a infiintat o sucursala (...) in Romania (...) in luna octombrie 2000.

(...) In luna martie 2005 a fost infiintata compania H Consulting (UK) Filiala Bucuresti SRL (...).

Initial, in urma infiintarii acesteia s-a dorit ca operatiunile de pe piata din Romania ale grupului H sa fie desfasurate prin intermediul H Filiala SRL, urmand ca H Sucursala sa fie inchisa. Cu toate acestea, activitatea nu a fost transferata niciodata catre H Filiala si H UK a continuat sa incheie contracte cu clientii locali in timp ce H Filiala SRL a devenit un birou de asistenta si suport local pentru H UK H Filiala SRL a recrutat angajati romani pentru a sprijini activitatea din Romania a H Sucursala. (...)."

"Compania H C (UK) in perioada supusa inspectiei fiscale a prestat servicii pentru clientii din Romania in baza urmatoarelor contracte: cu CNADNR (...), cu N Imobiliare SRL (...), R Consulting SRL (...)."

"In aceasta activitate H C (UK) a fost sprijinita si asistata de H C (UK) Filiala Bucuresti SRL. Cu toate acestea, H C (UK) Filiala Bucuresti SRL nu a facturat serviciile prestate catre H C UK)."

" (...) in perioada supusa inspectiei fiscale H Filiala SRL a angajat personal administrativ, ingineri romani si personal cu experienta pentru a sprijini pe H UK la indeplinirea obligatiilor contractuale prin prezenta la fata locului (...) a suportat cheltuielile privind functionarea biroului.

Intrucat H Filiala SRL nu are venituri proprii, cheltuielile nete ale acesteia au fost refacturate catre H UK, aceasta entitate beneficiind de serviciile prestate. Deoarece cheltuielile refacturate sunt atribuibile proiectelor din Romania refacturarea s-a facut catre H Sucursala, entitate ce indeplineste obligatiile H C (UK) privind impozitul pe profit in Romania."

"Oportunitatile din Romania s-au dovedit, din pacate, limitate astfel incat in anul 2009 s-a decis ca H UK sa nu mai incheie contracte noi pe piata Romaneasca."

“La exercitarea dreptului de deducere al facturii mai sus mentionate s-a tinut cont de faptul ca achizitia facuta de H UK de la H Filiala SRL, prin intermediul sucursalei sale, (...), a fost destinata utilizarii in scopul unor operatiuni taxabile (H UK a emis facturi cu TVA romanesc prin intermediul reprezentantului sau fiscal din Romania.”

3. Fata de aspectele constatate si in vederea stabilirii starii de fapt fiscale privind dreptul de deducere a TVA din factura emisa, organele de inspectie fiscala au procedat la efectuarea de controale incrucisate la SC H C (UK) Filiala Bucuresti - reprezentant fiscal al SRL H C (UK) Limited din Marea Britanie si la SC H C (UK) Filiala Bucuresti SRL, in calitate de furnizor al H C (UK) Marea Britanie - Sucursala Bucuresti, acestea fiind materializate in Procesele verbale nr. x/21.06.2013 si nr. x/27.06.2013, in care au fost consemnate aspectele constatate in urma explicatiilor si documentelor transmise prin adresele nr. x/14.06.2013 si nr. x/14.06.2013.

In ceea ce priveste verificarea efectuata la SC H C (UK) Filiala Bucuresti SRL in calitate de furnizor al H C (UK) Marea Britanie - Sucursala Bucuresti, prin adresa nr. x/20.05.2013 au fost solicitate explicatii privind activitatea desfasurata de filiala in perioada 2007-2010 si documente care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor ce se regasesc in structura cheltuielilor refacturate catre contestatara:

- contracte incheiate cu clientii in perioada verificata, serviciile prestate efectiv, perioadele in care s-au derulat relatiile cu clientii;
- contracte de munca, fise de post ale salariatilor;
- modul de alocare a cheltuielilor si detalierea pentru fiecare proiect;
- facturile emise catre clienti si documentele justificative care au stat la baza intocmirii lor;
- rapoarte de activitate, situatii de lucrari si orice documente care sa ateste realizarea efectiva a serviciilor
- explicatii suplimentare privind documentele care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor financiare (diferente de curs valutare, dobanzi) care se regasesc in structura cheltuielilor refacturate catre H Sucursala.

Prin adresa nr. x/14.06.2013, sucursala a transmis urmatoarele:

- anexa 1 intocmita de H Filiala Bucuresti SRL in care este in scris un numar de 14 facturi emise in perioada septembrie 2009-august 2010 catre clienti persoane juridice si fizice, cu specificarea valorii facturate, intre care si factura nr.HC0x/31.12.2010 emisa catre H Sucursala, insotita de copii ale facturilor intocmite si inregistrari considerate justificari ale valorilor facturate (tabele de cheltuieli, documente in limba engleza etc.);
- anexa 2 “Contul de profit-pierdere din perioada 2007-2009”, sume refacturate in decembrie 2010 catre H Sucursala;
- liste ale salariatilor, copii ale contractelor de munca, fise de post.

Referitor la modul de alocare a cheltuielilor si detalierea pe fiecare proiect se precizeaza ca alocarea s-a facut pe baza timpului de lucru al angajatilor asa cum sunt exemplificate in anexa 2, iar referitor la documentele justificative care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor financiare refacturate, faptul ca acestea sunt extrasele de cont bancare ale filialei si contractul de leasing financiar.

4. Organele de inspectie fiscala au concluzionat faptul ca explicatiile si documentele prezentate de H Sucursala, urmare solicitarilor din timpul controlului nu au justificat deducerea TVA din factura emisa de H C (UK) Filiala, in conditiile in care nu a fost pus la dispozitie un contract incheiat intre H Sucursala si H Filiala din care sa reiasa relatiile comerciale desfasurate intre parti, iar factura nu este insotita de documente care sa ateste natura serviciilor prestate si care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor (rapoarte de activitate, situatii de lucrari, procese verbale de

receptie), avand anexata numai situatia privind contul de profit si pierdere al filialei pe perioada 2007-2009.

5. Prin contestatia formulata, H C (UK) Marea Britanie - Sucursala Bucuresti invoca Directiva CE 2006/112 si dispozitiile Codului fiscal si ale Normelor metodologice de aplicare privind dreptul de deducere pentru achizitiile de la H Filiala si considera ca respingerea dreptului de deducere a TVA prin impunerea unor conditii de forma, cum ar fi faptul ca pierderea inregistrata de H Filiala a fost facturata catre H Sucursala si nu catre H UK este contrara legislatiei europene si principiilor TVA, cata vreme sunt indeplinite conditiile de fond (inscrierea tuturor elementelor obligatorii pe facturi si efectuarea achizitiilor in scopul operatiunilor taxabile).

In sustinerea contestatiei, societatea depune in plus fata de documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale, un raport aferent lunii noiembrie 2009, in limba engleza si 2 rapoarte aferente lunilor ianuarie-februarie 2010, care nu fac obiectul perioadei analizate, documente care nu sunt de natura sa modifice aspectele constatate de organele de inspectie fiscala.

Totodata, contestatara mentioneaza ca, pentru facilitarea procesului de intelegere a documentatiei anexate va pune la dispozitia autoritatilor fiscale o situatie centralizatoare si de corelare a documentatei care a stat la baza facturii fiscale.

Referitor la argumentele invocate de H C (UK) Marea Britanie - Sucursala Bucuresti in sustinerea contestatiei, raportat la aspectele anterior prezentate se retin urmatoarele:

1. In ceea ce priveste invocarea indeplinirii conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere:

Simpla contractare a unor servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea**, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.**

2. Invocarea dreptului de deducere a TVA prin justificarea prestarii efective a serviciilor pe baza facturii emise nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

A. Potrivit Acordului, fara numar, incheiat la data de 23.12.2010 intre H UK din Marea Britanie si H UK Filiala Bucuresti, H Romania va factura contravaloarea serviciilor furnizate pana la 31 decembrie 2009 catre Sucursala H, mentionate in anexa 2, in suma de z lei.

Conform Anexei 1: Serviciile ce urmeaza a fi prestate sunt: tehnologice, financiare, administrative, de marketing, de gestionare si de alt tip, conform cerintelor H

C (UK) Limited, așa cum decurg din contractele de licitație și din contractele românești, iar conform Anexei 2: H Romania va expedia facturi emise pentru remunerația stabilită, (...), pentru serviciile furnizate către H UK în perioada precedentă.

H Sucursala nu a prezentat un acord/contract încheiat cu H Filiala, din care să rezulte relațiile comerciale derulate între cele două entități, deducerea TVA fiind justificată numai prin anexarea situației privind contul de profit-pierdere al filialei, în fapt contravaloarea facturii constând în refacturarea pierderii contabile pe anii 2007-2009 de la H Filiala la H Sucursala, fără a fi însoțită de justificarea serviciilor facturate.

B. În ceea ce privește documentele prezentate în timpul inspecției fiscale ca justificare a sumei facturate prin factura nr. HC0x/31.12.2010, anexate și în susținerea cauzei, rezulta următoarele:

- documentul intitulat "Sumar ore lucrate de angajații H UK Filiala" pentru perioada 2007-2009, în număr de 53 pagini, reprezintă o înșiruire de informații cum ar fi: numele proiectului, numele angajatului, data, minute lucrate, costul timpului lucrat, prețul de vânzare al timpului lucrat pe proiect privind numărul de ore efectuate de personalul societății, fără să rezulte activitățile concrete desfășurate de salariați;

- obiectul contractelor de muncă depuse spre exemplificare pentru salariații RV, CC și DG, angajați ai SC H C Filiala, îl reprezintă "prestarea muncii de salariat și remunerarea ei de angajator", fără a se menționa în ce constau prestațiile salariatului, iar în fișa postului sunt menționate atribuții cu caracter general, fără referire concretă la anumite obiective, în timp ce din constatările inspecției fiscale rezulta că în cazul unor salariați nu s-a putut stabili legătura între contractul de muncă și fișa postului, nefiind specificat numele și semnatura persoanelor;

- documentele intitulate Raport de progres lunar nr.29 și nr.30 privind proiect reabilitare DN 66 Rovinari-Bumbesti Jiu cu CNADNR întocmite pe lunile ianuarie-februarie 2010 nu prezintă relevanță, căta vreme perioada analizată este 2007-2009, iar documentul aferent lunii noiembrie 2009 este redactat în limba engleză, acestea fiind simple înscrisuri ce nu pot constitui documente justificative în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei, contrar susținerilor contestatarii.

Or, așa cum s-a arătat anterior, jurisprudența comunitară în materie, obligă persoanele impozabile să prezinte, la solicitarea autorităților fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente, care să susțină intenția declarată (și subiectivă) a acestora de a utiliza achizițiile în scop economic, în vederea desfășurării de operațiuni taxabile.

Se reține faptul că, nici în susținerea contestației, H Sucursala nu depune niciun document care să contrazică aspectele constatate de inspecția fiscală referitoare la necesitatea și oportunitatea sumei facturate, respectiv documente din care să rezulte activitățile concrete și detaliate prin care s-au materializat serviciile prestate, persoanele care au prestat serviciile și calitatea pe care o au acestea în cadrul H Filiala și care să fie efectuate **în beneficiul societății contestatăre**, deși potrivit art.206 și art.213 din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate,

Așa cum s-a reținut anterior, achiziția unor servicii în scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficientă pentru asigurarea deductibilității tuturor achizițiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luată în materie de afaceri, care urmărește un scop economic pentru societate este considerată ca fiind realizată și în scop fiscal**, știut fiind faptul că fiscalitatea are (mai ales) și alte rațiuni decât cele ce corespund activității economice reale.

Ca atare, **achizitia serviciilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.**

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca H C (UK) Marea Britanie - Sucursala Bucuresti **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau.**

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata **"inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere"**, iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în 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. Când 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.(...)."

Ca atare sunt nejustificate afirmatiile contestatarei privind interpretarea eronata a situatiei de fapt, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analizarea documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Faptul ca nu au existat justificarile scrise, respectiv rapoarte de activitate, situatii de lucrari, procese verbale de receptie sau alte inscripuri care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor si realizarea acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, simpla motivatie a societatii vizand dreptul de deducere a TVA este lipsita de orice suport legal, cu atat mai mult cu cat admite ca sumele trebuiau refacturate catre H UK din Marea Britanie.

Cata vreme, asa cum reiese si din notele explicative prezentate in timpul inspectiei fiscale societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumei facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Astfel, desi mentioneaza ca va pune la dispozitia autoritatilor fiscale "o situatie centralizatoare si de corelare a documentatei care a stat la baza facturii fiscale", pana la data prezentei decizii nu a depus niciun document suplimentar fata de cele analizate anterior.

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri."

"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca H C (UK) Marea Britanie - Sucursala Bucuresti nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina achizitia de servicii mentionate in factura in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - "(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.

(...)

(4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora",* in conditiile in care rezulta fara dubiu facturarea pierderii contabile raportate de H Filiala in perioada 2007-2009, respectiv: 2007 - z1 lei; 2008 - z2 lei; 2009 - z3 lei), se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de y1 lei.

Referitor la celelalte argumente ale contestatarei, respectiv acceptarea inregistrarii in scopuri de TVA si prin reprezentant fiscal si mentiunea din Raportul de inspectie fiscala conform careia H UK este actionar al H Sucursala se retin urmatoarele:

- motivul respingerii TVA nu l-a constituit modul de inregistrare in scopuri de TVA ci faptul ca nu a fost justificata deducerea TVA din factura emisa;
- din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca, la redactarea RIF au fost selectate informatiile posibile, respectiv la cap. II - rubrica "Forma juridica" la optiunea "Alte forme juridice" si "Actionari - Calitate persoana" s-a consemnat ca H C Limited este firma-mama, iar la rubrica "Informatii referitoare la actionari/asociati" s-au consemnat datele de identificare ale firmei-mama.

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu dovezi obiective pentru suma de y1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/19.07.2013.

3.2. Referitor la majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de y2 lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prin Decizia de impunere nr.F-S1 x/19.07.2013 accesorii de plata in suma de y2 lei, in conditiile in care la punctul 3.1. din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA în suma de y lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/19.07.2013, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS1FP a stabilit in sarcina majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de

intarziere aferente TVA in suma totala de y2 lei, calculate pentru perioada 26.04.2011-27.06.2013.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit dispozitiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).”

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.“

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y2 lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x/19.07.2013 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta niciun argument privind calculul accesoriilor, se va respinge contestatia si pentru accesoriile in suma de y2 lei, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 126, art.134¹, art. 145, art. 146 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 56, art. 65, art.105, art. 119, art.120, art. 120¹, art.213 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.102.1 si 102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1040/2004:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de H C (UK) Marea Britanie - Sucursala Bucuresti impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S x/19.07.2013, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice, pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei si pentru accesorii in suma de y2 lei.

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

