

DECIZIA NR.48 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL HAȚEG – reprezentant fiscal pentru Y SA GENEVA**, împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2008** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../2008.

Contestația are ca obiect suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Decizia de impunere nr. .../2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, a fost comunicată prin adresa nr. .../2008 .

Contestația a fost depusă de **SC X SRL HAȚEG – reprezentant fiscal pentru Y SA GENEVA** la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului HUNEDOARA, fiind înregistrată sub nr. .../2008.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 206, 207 și art. 209 alin. (1) lit. a) din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației depusă de SC X SRL HAȚEG – reprezentant fiscal pentru Y SA GENEVA.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL HAȚEG – reprezentant fiscal pentru Y SA GENEVA invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

Petenta arată că la pct. 2.1.1 Obligații fiscale suplimentare de plata din cuprinsul Deciziei nr. .../2008, organele fiscale de control stabilesc o TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei : - motivul de fapt fiind acela că (... extras din motivarea organelor fiscale ...) din verificarea documentelor aferente achizițiilor, respectiv facturi avize de însoțire a mărfii, scrisori de transport (CMR), se constată că SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția nu are dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferent facturilor nr. ... și ... emise de SC X SRL, datorită faptului că operațiunile desfășurate în mod efectiv sunt anterioare datei înregistrării în scopuri de TVA a operatorului SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția.

Faptul generator, momentul exigibilității taxei în cazul operațiunilor desfășurate în România, respectiv data livrărilor efectuate de SC X SRL, este anterioară datei înscrise în facturile emise de SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția, astfel:

- facturile ... și ... emise de SC X SRL, datate la ...2007, în valoare totală de ... lei din care ... lei TVA dedus, sunt însoțite de avize de însoțire marfă care atestă faptul că bunurile care fac obiectul livrărilor către SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția sunt expediate clientului din Franța anterior datei înscrise în facturile emise de SC X SRL Hațeg și anterior datei de înregistrare în scopuri de TVA a operatorului SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția;
- scrisorile de trăsură (CMR), atașate facturilor emise de SC X SRL Hațeg, dovedesc faptul că bunurile au fost livrate clientului din Franța și chiar recepționate de acesta anterior **datei înregistrării în scopuri de TVA** a operatorului SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția; faptul că livrarea către clientul din Franța s-a efectuat anterior datei înregistrării în scopuri de TVA a reprezentantului fiscal dovedește că achizițiile efectuate în baza facturilor enumerate anterior de la SC X SRL Hațeg, nu au fost necesare inițierii unei activități, achizițiile nefiind făcute în vederea realizării unor livrări ulterioare înregistrării în scopuri de TVA a reprezentantului fiscal; data la care este înregistrat în scopuri de TVA reprezentantul fiscal, este ulterioară datei la care au fost în mod real făcute achizițiile și inclusiv livrările. Menționăm ca livrările efectuate de SC X SRL către cumpărător Y SA Geneva - Elveția prin SC X SRL-reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția sunt efectuate în România și nu reprezintă livrări intracomunitare de bunuri.

Petenta arată că organele de inspecție își întemeiază constatările pe următoarele dispoziții legale:

- Act normativ Legea nr. 571 / 2003, art. 145 al. (1): dreptul de deducere ia naștere în momentul în care TVA devine exigibilă;
- Act normativ Legea nr. 571 / 2003, art. 145 al. (4): se acordă oricărei persoane impozabile înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată prevăzută la al. (3);
- Act normativ H.G nr. 44/2004, art. 145 al. (4), pct. 45: în sensul art. 145 al. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ al. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că această începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de de taxă

prevăzut la art. 156¹ din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 Cod fiscal;

- Act normativ Legea nr. 571/2003, art. 143¹ al. (1): faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor prevăzute la prezentul capitol;
- Act normativ H.G nr. 44/2004, art. 150 al. (4), (9), (10), pct. 56 al. (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 nestabilită în România atât timp cât durează mandatul sau. (10) pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor afectuate în numele persoanei impozabile nestabilite în România, reprezentantul fiscal trebuie să dețină documentele prevăzute de lege.

Petenta, raportându-se la motivele de fapt și temeiurile de drept în baza cărora organele fiscale resping la rambursare suma de ... lei constată că acestea își întemeiază decizia luată pe faptul că livrările efective realizate de către SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția, sunt anterioare datei de ...2007 moment când DGFP Hunedoara a emis certificatul de înregistrare în scopuri de TVA pentru Y SA Geneva - Elveția prin reprezentant fiscal SC X SRL Hațeg.

În opinia petentei Decizia de impunere nr. .../2008 este netemeinică și totodată nelegală pentru motivele care vor fi arătate mai jos.

Dreptul de deducere este reglementat în principal prin art. 145 din Codul fiscal. Conform acestui text de lege, dreptul de deducere se naște în momentul în care taxa devine exigibilă. Cu toate că dreptul la deducere se naște în momentul exigibilității taxei, acesta, este recunoscut doar persoanelor înregistrate în scopuri de TVA și doar pentru operațiunile taxabile sau pentru cele scutite cu drept de deducere (inclusiv cele neimpozabile în România).

Referitor la acest ultim aspect, în al. (4) de la art. 145 se precizează expres că dreptul de deducere a taxei este recunoscut și pentru achizițiile efectuate de persoana impozabilă (înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 Cod fiscal) chiar înainte de momentul înregistrării conform dispozițiilor din Normele de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal.

În acest sens art. 45 al. (1) din Normele de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal (H.G nr. 44/2004) explicitează dispoziția din Cod, astfel orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ al. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Ca regula

generală, perioada anterioară înregistrării pentru care se poate exercita dreptul de deducere este în conformitate cu art. 147¹ al. (2), perioada fiscală de declarare a obligațiilor în scopuri TVA, fără a se depăși perioada maximă de prescripție instituită de art. 91 al. (1) din Codul de procedură fiscală (O.G nr. 92/2003), și anume 5 ani de la data la care taxa a devenit exigibilă. Mai mult, constatarea inspectorilor fiscali de la pag. 3 din Raportul de inspecție fiscală nr. .../2008 că, pentru livrările la Z Escargot D' Alsace SA, SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția, emite facturi fără să colecteze TVA, sunt nerelevante în speța analizată, atât timp cât, art. 147¹ al. (4) dispune că dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală. Suprapunând aceste dispoziții din Norme cu cele din Codul fiscal rezultă că dreptul de deducere poate fi exercitat ulterior înregistrării, pentru operațiuni efectuate anterior acestui moment al înregistrării sub rezerva că operațiunile economice pentru care se solicită deducerea să fie din categoria celor recunoscute de art. 145 al. (2) ca deductibile iar opțiunea se exercită în termenul prevăzut la art. 147¹ al. (2) din Codul fiscal.

În consecință petenta susține că SC X SRL - reprezentant fiscal -Y SA Geneva - Elveția respectă aceste condiții impuse de lege motiv pentru care taxa din facturile identificate în Decizia de impunere nr. .../2008, este deductibilă. De asemenea petenta observă că dispozițiile din Norme **obligă organele fiscale** să aprecieze intenția persoanei impozabile de a desfășura activități economice pentru care are dreptul să solicite rambursarea taxei aferente achizițiilor.

În fapt aceste dispoziții sunt subsecvente altor dispoziții legale care obligă organele fiscale să constate situația reală a persoanei controlate și să aplice regimul fiscal corespunzător. În acest sens art. 7 din Codul de procedură fiscală (O.G nr. 92/2003 -republicată) dispune următoarele:

- al. (2): organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare **pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului în analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz;**
- al. (3): **organul fiscal are obligația sa examineze în mod obiectiv starea de fapt (...).**

Mai mult, art. 11 al. (1) din Codul fiscal dispune că, (...) autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a **reflecta conținutul economic al tranzacției.**

Petenta arată că scopul urmărit de legiuitor, și nesocotit de organele de control în acest caz este acela de a da prevalență aspectelor economice (TVA este o taxă aplicată asupra operațiunilor cu caracter economic ...) asupra celor cu caracter juridic. Petenta afirmă că această obligație de apreciere a fost încălcată de inspectorii fiscali deoarece s-au raportat la o simplă dată de eliberare a unui certificat fără a ține seama de

faptul ca activitatea economică în speță, implică un risc ridicat, raportat la condițiile de stocare și transport a produselor tranzacționate, privite prin prisma faptului că Y SA Geneva - Elveția a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în România prin reprezentant fiscal anterior datei la care se raportează inspectorii fiscali (datei la care a fost eliberat certificatul de înregistrare în scopuri de TVA).

Neluarea în considerare a aspectelor economice care dau dreptul la deducerea taxei pentru operațiuni efectuate înainte de înregistrare rezultă și din faptul că, în data de ...2007, DGFP Hunedoara a acordat certificatul de înregistrare în scopuri de TVA (codul de înregistrare în scopuri de TVA) pentru Y SA Geneva - Elveția prin reprezentant fiscal SC X SRL Hațeg.

În opinia petentei acest aspect este foarte important deoarece, conform art. 153, pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA doar persoanei care intenționează să efectueze operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, adică exact acele operațiuni pe care art. 145 al. (2) le identifică ca deductibile.

Petenta, conform procedurii de înregistrare, la data depunerii cererii (formularul 010) arată că solicitantul declară organelor fiscale natura și valoare operațiunilor pe care intenționează să le efectueze în România, și pentru care dorește înregistrarea. Petenta preciză că atât la data înregistrării (depunerea formularului 010), cât și în timpul controlului a prezentat organelor fiscale Contractul nr. .../2005 prin care Y SA Geneva -Elveția încredința mărfuri SC X SRL în vederea procesării (desfășurarea activității economice în România), obligația de înregistrare apărând după aderare, când operațiunile vamale de perfecționare activă nu au mai putut continua având în vedere că atât beneficiarul final cât și procesatorul erau situați în interiorul comunității, mărfurile circulând doar pe teritoriul comunitar. Având în vedere motivele expuse mai sus, petenta consideră decizia organelor de control formalistă și scoasă din contextul activității desfășurate în România de SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția, aprecierea inspectorilor fiscali... faptul că livrările către clientul din Franța s-au efectuat anterior datei înregistrării în scopuri de TVA a reprezentantului fiscal dovedesc ca achizițiile efectuate în baza facturilor enumerate anterior de la SC X SRL Hațeg, **nu au fost necesare inițierii unei activități**, achizițiile nefiind făcute **în vederea realizării unor livrări ulterioare** înregistrării în scopuri de TVA a preprezentantului fiscal (...).

Petenta arată că este inexplicabil cum au ajuns inspectorii fiscali la această concluzie din moment ce au fost verificate facturile care demonstrau o livrare ulterioară a bunurilor de pe teritoriul României către Z SA Franța.

În concluzie, petenta consideră că pentru toate motivele expuse mai sus, SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția are

dreptul la deducerea sumei de ... lei aferente achizițiilor de bunuri realizate de la SC X SRL Hațeg.

II. În baza prevederilor legislației fiscale în vigoare, organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara au efectuat o inspecție fiscală parțială, care a avut ca obiectiv soluționarea Decontului privind taxa pe valoarea adăugată cu sumă negativă și opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a orașului Hațeg sub nr. .../2008.

Urmare a verificării efectuate s-a încheiat raportul de inspecție fiscală nr. .../2008 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../2008, în care organele de inspecție fiscală au constatat și motivat măsurile luate cu privire la TVA, astfel:

SC X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva-Elveția solicită rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, înscrisă în decontul de TVA întocmit pentru luna decembrie 2007.

Pentru livrarile efectuate la Z SA, **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva- Elveția** emite facturi fără să colecteze TVA.

Organele de inspecție fiscală arată că TVA dedusă în perioada verificată în sumă de ... lei este aferentă facturilor emise de SC X SRL Hațeg către X SRL Hațeg – reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția.

Din verificarea documentelor aferente achizițiilor, respectiv facturi, avize de însoțire a mărfii, scrisori de transport (CMR), se constată că **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva- Elveția** nu are drept de deducere a TVA în sumă de ... lei aferent facturilor nr. ... și ... emise de SC X SRL, datorită faptului că operațiunile desfășurate în mod efectiv sunt anterioare datei înregistrării în scopuri de TVA a operatorului **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva- Elveția**. Faptul generator, momentul exigibilității taxei în cazul operațiunilor desfășurate în România, respectiv data livrarilor efectuate de X SRL Hațeg, este anterioară datei înscrise în facturile emise de SC X SRL și a datei de înregistrare în scopuri de TVA a **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva- Elveția**, astfel:

- Facturile ... și ... emise de SC X SRL, datate la ...2007, în valoare totală de ..., lei din care ... lei TVA dedus, sunt însoțite de avize de însoțire marfă care atestă faptul că bunurile care fac obiectul livrarilor către **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva- Elveția** sunt expediate clientului din Franța anterior datei înscrise pe facturile emise de SC X SRL Hațeg și anterior datei de înregistrare în scopuri de TVA a X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția;
- Scrisorile de transport (CMR), atasate facturilor emise de SC X SRL Hațeg, dovedesc faptul că bunurile au fost livrate clientului din Franța și chiar și recepționate de acesta anterior datei înregistrării în scopuri de

TVA a operatorului X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția; faptul că livrarile către clientul din Franța s-au efectuat anterior datei înregistrării în scopuri de TVA a reprezentantului fiscal dovedește că achizițiile efectuate în baza facturilor enumerate anterior de la SC X SRL Hațeg, nu au fost necesare inițierii unei activități, achizițiile nefiind făcute în vederea realizării unor livrări ulterioare înregistrării în scopuri de TVA a Reprezentantului fiscal; data la care este înregistrat în scopuri de TVA Reprezentantul fiscal este ulterioară datei la care au fost în mod real făcute achizițiile și inclusiv livrările.

Conform art. 145 alin. 1 și 4 din Legea 571 / 2003 privind Codul Fiscal :

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.(...)”

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

Conform art. 145, pct. 45, alin. 1 din HG 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, se prevede că :

“ În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.”

Conform art. 134¹, alin. 1, din Legea 571/2003 privind codul fiscal, “ *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

Acest articol prevede excepția de la regula principală la art. 134³, dar această excepție se referă la exigibilitatea pentru livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxa, respectiv “ *Prin excepție de la prevederile art. 134², în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă conform art. 143 alin. (2), exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.”*

Livrările efectuate de SC X SRL către cumpărător Y SA Geneva - Elveția prin **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva- Elveția** sunt efectuate în România și nu reprezintă livrări intracomunitare de bunuri.

Conform art. 150, pct. 56, alin. 4, 9, 10 din HG 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, “(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.(...)

9) *Reprezentantul fiscal depune decontul de taxă prevăzut la art. 156² pentru operațiunile desfășurate în România de persoana impozabilă nestabilă în România pe care o reprezintă.(...)*

(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.”*

În concluzie, organele de inspecție fiscală, conform reglementarilor legale prezentate, constată că **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția** nu are dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei, aferent facturilor nr. ... și ... emise de SC X SRL. Atât achiziția cât și livrarea bunurilor este realizată anterior datei înregistrării acestuia în scopuri de TVA.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, precum și actele normative invocate, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :

SC X SRL Hațeg - reprezentant fiscal Y SA Geneva - Elveția, cu sediul în Hațeg, str. ..., nr., jud. Hunedoara, RO ... reprezentată prin dna. R. S., în calitate de administrator.

Cauza supusă soluționării o constituie legalitatea neacordării dreptului de rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, datorită faptului că operațiunile desfășurate în mod efectiv sunt anterioare datei înregistrării în scopuri de TVA a operatorului X SRL Hațeg – reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția.

În fapt, Y SA Geneva - Elveția desemnează ca și reprezentant fiscal pe SC X SRL Hațeg, astfel **X SRL – reprezentant fiscal - Y SA Geneva – Elveția**, conform Certificatului de înregistrare fiscală seria .nr. .../2007, **înregistrându-se în scopuri de TVA, din data de ...2007**, conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria ... nr. .../2007, având cod de înregistrare fiscală **RO**

În luna ... 2007, SC X SRL Hațeg, emite către **X SRL – reprezentant fiscal - Y SA Geneva – Elveția**, următoarele facturile nr. ... și ..., datate la ...2007, în valoare totală de ... lei din care ... lei TVA, care atestă faptul că bunurile care fac obiectul livrărilor de la SC X SRL Hațeg către **X SRL Hațeg – reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția** sunt expediate clientului Z SA din Franța, astfel:

- factura nr. .. / .2007 în sumă de ... lei din care ... lei TVA este însoțită de avizul de însoțire marfă nr. .../.2007 și de scrisoare

de transport (CMR) din _____ care rezultă că marfa a fost expediată din Hațeg în data de ...2007 cu auto nr. HD ... și recepționată de destinatarul mărfii Z SA Strasbourg din Franța în data de ...2007.

- facturile nr. .../2007 în sumă de ... lei din care ... lei TVA, respectiv nr. .../2007 în sumă de lei din care ... lei TVA sunt însoțite de avizul de însoțire marfă nr. .../2007 și de scrisoare de transport (CMR) din care rezultă că marfa a fost expediată din Hațeg în data de2007 cu auto nr. HD ... și recepționată de destinatarul mărfii Z SA Strasbourg din Franța în data de ...2007.
- facturile nr. .../2007 în sumă de ... lei din care ... lei TVA, respectiv nr. .../2007 în sumă de ... lei din care ... lei TVA sunt însoțite de avizul de însoțire marfă nr. .../2007 și de scrisoare de transport (CMR) din care rezultă că marfa a fost expediată din Hațeg în data de ...2007 cu auto nr. HD ... și recepționată de destinatarul mărfii Z SA Strasbourg din Franța în data de ...2007.
- factura nr. .../2007 în sumă de ... lei din care ... lei TVA este însoțită de avizul de însoțire marfă nr. .../2007 și de scrisoare de transport (CMR) din care rezultă că marfa a fost expediată din Hațeg în data de ...2007 cu auto nr. HD ... și recepționată de destinatarul mărfii Z SA Strasbourg din Franța în data de2007.
- factura nr. .../2007 în sumă de ... lei din care ... lei TVA este însoțită de avizul de însoțire marfă nr. .../2007 și de scrisoare de transport (CMR) din care rezultă că marfa a fost expediată din Hațeg în data de ... cu auto nr. HD ... și recepționată de destinatarul mărfii Z SA Strasbourg din Franța în data de ...2007;
- factura nr. .../2007 în sumă ... lei din care ... lei TVA este însoțită de avizul de însoțire marfă nr. .../2007 și de scrisoare de transport (CMR) din care rezultă că marfa a fost expediată din Hațeg în data de ...2007 cu auto nr. HD ... și recepționată de destinatarul mărfii Z SA Strasbourg din Franța;
- factura nr. .../2007 în sumă de ... lei din care ... lei TVA este însoțită de avizul de însoțire marfă nr. .../2007 și de scrisoare de transport (CMR) din care rezultă că marfa a fost expediată din Hațeg în data de ...2007 cu auto nr. HD ... și recepționată de destinatarul mărfii Z SA Strasbourg din Franța în data de ...2007.

Din cele prezentate mai sus reiese clar faptul că bunurile, care fac obiectul livrărilor de la SC X SRL Hațeg către **X SRL Hațeg – reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția** facturile nr. ... și ... în valoare totală de ..., lei din care ... lei TVA, au fost livrate în perioada ...2007 – ...2007 direct clientului Z SA din Franța (recepționate de acesta) anterior datei înregistrării în scopuri de TVA a operatorului **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva – Elveția**.

În drept, conform art. 145 alin. (1) și (4) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal :

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

Potrivit pct. 45 alin. (1) din HOTĂRÂREA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată :

„Norme metodologice:

“ În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.”

Așa cum am prezentat, faptul că livrarile către clientul din Franța s-au efectuat anterior datei înregistrării în scopuri de TVA a reprezentantului fiscal dovedește că achizițiile efectuate în baza facturilor enumerate anterior de la SC X SRL Hațeg, nu au fost necesare inițierii unei activități, achizițiile nefiind făcute în vederea realizării unor livrări ulterioare înregistrării în scopuri de TVA a Reprezentantului fiscal; data la care este înregistrat în scopuri de TVA Reprezentantul fiscal este ulterioară datei la care au fost, în mod real, făcute achizițiile și inclusiv livrările, mai mult la data înregistrării X SRL Hațeg ca reprezentant fiscal pentru Y SA Geneva – Elveția, bunurile prelucrate de X SRL Hațeg erau ieșite din România chiar și recepționate la Strasbourg Franța de către Z SA, în concluzie operațiunea economică era finalizată la data înregistrării X SRL Hațeg reprezentant fiscal pentru Y SA Geneva- Elveția.

Operațiunea economică se derulează în condiții identice cu cele în care se derula și înainte de înregistrarea Y SA Geneva – Elveția în România prin reprezentant fiscal, fără a implica transportul bunurilor prelucrate în alte locuri de depozitare, respectiv:

- în conformitate cu condiția de livrare înscrisă în facturile emise de X SRL pentru cumparatorul Y Elveția condiția de livrare este EXW HAȚEG;
- conform facturilor emise de Y Elveția pentru Z SA Franța locul îmbarcării este Hațeg România;
- conform scrisorilor de transport (CMR) până și expeditorul este X SRL și nu X SRL reprezentantul fiscal Y SA Geneva – Elveția, iar locul de încărcare este Hațeg, România.

Conform art. 134¹, alin.(1) și art. 134³ din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, se prevede:

„ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

ART. 134³

Exigibilitatea pentru livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă

(1) Prin excepție de la prevederile art. 134², în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă conform art. 143 alin. (2), exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.”

Acest articol prevede excepția de la regula principală la art. 134³, dar această excepție se referă la exigibilitatea pentru livrări intracomunitare de bunuri, scutite de taxă, or livrările efectuate de SC X SRL către cumpărător Y SA Geneva - Elveția prin **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva- Elveția** sunt efectuate în România și nu reprezintă livrări intracomunitare de bunuri.

Conform pct. 56, alin. 4, 9, 10 din HOTĂRÂREA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată :

„ Norme metodologice:

56. (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. În situația în care mandatul reprezentantului fiscal încetează înainte de sfârșitul perioadei în care, potrivit legii, persoana impozabilă nestabilă în România ar avea obligația plății taxei pe valoarea adăugată în România, aceasta este obligată fie să prelungească mandatul reprezentantului fiscal, fie să

mandateze alt reprezentant fiscal pe perioada rămasă sau să se înregistreze conform art. 153 alin. (4) sau art. 153 alin. (5) din Codul fiscal, dacă este o persoană impozabilă stabilită în Comunitate. Operațiunile efectuate de reprezentantul fiscal în numele persoanei impozabile nestabilite în România nu se evidențiază în contabilitatea proprie a persoanei desemnate ca reprezentant fiscal. Prevederile art. 152 din Codul fiscal, cu privire la întreprinderile mici, nu sunt aplicabile persoanelor impozabile nestabilite în România.

(9) Reprezentantul fiscal depune decontul de taxă prevăzut la art. 156² pentru operațiunile desfășurate în România de persoana impozabilă nestabilă în România pe care o reprezintă. În situația în care reprezentantul fiscal este mandatat de mai multe persoane impozabile stabilite în străinătate, trebuie să depună câte un decont de taxă pentru fiecare persoană impozabilă nestabilă în România pe care o reprezintă. Nu este permis reprezentantului fiscal să evidențieze în decontul de taxă depus pentru activitatea proprie, pentru care este înregistrat în scopuri de TVA, operațiunile desfășurate în numele persoanei impozabile nestabilite în România, pentru care depune un decont de taxă separat.

(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.”

Invocare de către petentă a art. 147¹ al. 2 din Legea nr. 571 / 2003 privind codul Fiscal nu are nici o legătura cu constatarea inspectorilor care se referă la faptul că **atât achizițiile cât și livrările sunt desfășurate anterior înregistrării** SC X SRL – reprezentant fiscal – Y SA Geneva, nefiind vorba nici de formalități neîndeplinite și nici de primirea unor documente cu întârziere ;

În ceea ce privește susținerea petentei că : *“Mai mult, constatarea inspectorilor fiscali de la pag. 3 din Raportul de inspecție fiscală nr. .../2008 că, pentru livrările la Z SA, SC X SRL - reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția, emite facturi fără să colecteze TVA, sunt nerelevante în speța analizată”*, menționăm că textul este prezentat în actul de control pentru descrierea operațiunilor derulate și nu reprezintă și nici nu este invocat ca motiv de fapt al neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugate.

Motivația contestatarului : *“conform art. 153, pot solicita înregistrarea în scopuri de TVA doar persoanei care intenționează să efectueze operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, adică exact acele operațiuni pe care art. 145 al. (2) le identifică ca deductibile”* nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât trebuie făcută distincție între prevederile legale cuprinse la fiecare aliniat al acestui

articol, prevederi legate de intenția persoanelor impozabile sunt prezentate la aliniatul 1 și 5 din art. 153 din Legea nr. 571 / 2003, care arată :

„ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125[^]1 alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent...

(5) O persoană impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care are sau nu un sediu fix în România, care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri, pentru care este obligată la plata taxei, conform art. 151, sau o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă, va solicita înregistrarea în scopuri de TVA, conform acestui articol, înaintea efectuării achiziției intracomunitare sau a livrării intracomunitare.”,

astfel aliniatul 1 se referă la persoana impozabilă stabilită în România și aliniatul 5 se referă la persoanele impozabile nestabilite și neînregistrate în România, dar care intenționează să efectueze achiziții intracomunitare de **bunuri** sau livrări intracomunitare de **bunuri**; nici unul din cazuri nu poate fi asimilat la SC X SRL – reprezentant fiscal – Y SA Geneva.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, conform reglementarilor legale prezentate, în mod legal au constatat că **X SRL Hațeg – Reprezentant fiscal - Y SA Geneva - Elveția** nu are dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei, aferent facturilor nr. ... și ... emise de SC X SRL, întrucât atât achiziția cât și livrarea este realizată anterior datei înregistrării acesteia în scopuri de TVA.

Fată de cele prezentate mai sus, pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul Titlului IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECI DE :

Art. 1 – Respingerea contestației formulată de SC X SRL HAȚEG – reprezentant fiscal pentru Y SA GENEVA – ELVEȚIA pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Art.2 – Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la comunicarea prezentei, conform prevederilor legale în vigoare .