

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SA,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice cu adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x, completată cu adresa nr.x înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x și cu adresa nr. MBS1-AIF x înregistrată la DGRFPB sub nr.x cu privire la contestația formulată de **SC .X. SA, CUI x**, cu sediul social în x, reprezentată prin dl. x.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. x și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x și cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x privind susținerea audienței în data de x, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, comunicată societății sub semnătură în data de **16.08.2016**, emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice în baza RIF nr. x, prin care au fost stabilite obligații de plată suplimentare reprezentând **TVA în sumă totală de x lei, suma contestată fiind de x lei.**

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **16.08.2016**, prin remitere directă, așa cum reiese din semnătura olografă existentă pe adresa nr. x prin care au fost comunicate actele contestate, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice la data de **30.09.2016**, astfel cum rezultă din ștampila registraturii AS1FP.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de prevederile art. 268 alin.(1) și alin. (2), art. 269 alin.(1), art.270 alin.(1) și art.272 alin (2) lit.(a) și art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este învestită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SA.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, organele fiscale au calculat în sarcina contestatarii TVA de plată suplimentar în sumă totală de **x lei**, din care **societatea contestă suma de x lei** reprezentând TVA neacceptată la deducere aferentă facturilor emise de furnizorul SC x VAT x (înregistrate în contabilitatea societății prin mecanismul taxării inverse), astfel:

- **factura nr.x** (înregistrată în evidențele contabile aferente lunii decembrie 2015) reprezentând contravaloarea "Monthly statement nr. 5 (Nov 2015) cu **TVA în sumă de x lei**;

- **factura nr.x** reprezentând contravaloarea "Monthly statement nr. 6 (Dec 2015) cu **TVA în sumă de x lei**;
- **factura nr.x** (înregistrată în evidențele contabile aferente lunii februarie 2016) reprezentând contravaloarea "Monthly statement nr. 7 (Jan 2016) cu **TVA în sumă de x lei**.

Organele fiscale au considerat că, întrucât x era înregistrat în scopuri de TVA pe teritoriul României prin sucursala sa începând cu data de 01.12.2015, acesta avea obligația emiterii de facturi aferente lucrărilor de construcții cu cota standard și nu cu taxare inversă, astfel că, pentru exercitarea dreptului de deducere, SC .X. SA avea obligația prezentării unor facturi emise de sucursala din Romania a SC x cu cota standard de TVA, facturi pe care era obligatoriu să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de autoritățile din Romania și să fie menționată valoarea TVA cu cota standard de TVA.

II. Prin contestația formulată, **SC .X. SA** consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de control de a refuza dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de către SC x în perioada noiembrie 2015 - ianuarie 2016, iar în susținere invocă următoarele argumente:

1. echipa de inspecție fiscală a invocat prevederile legale necorespunzătoare și a luat o decizie fără a fi efectuat o analiză privind situația de fapt a furnizorului, astfel:

- prevederile art. 8 cu referire la definiția sediului permanent sunt aplicabile din perspectiva impozitului pe profit și nu din perspectiva TVA;
- echipa de control a concluzionat existența unui sediu permanent fără a desfășura un control fiscal la nivelul x, acest control fiind singurul în măsură să concluzioneze asupra statutului de sediu permanent sau de rezidență a societății x în Romania.

2. organele de control nu au efectuat o analiză în ceea ce privește situația de fapt a furnizorului, și anume dacă x avea un sediu fix în Romania care a participat la prestarea serviciilor în beneficiul .X., ci au concluzionat în mod eronat că x era persoana obligată la plata taxei pentru serviciile prestate în beneficiul .X. în perioada noiembrie 2015 – ianuarie 2016, doar pentru simplul fapt că Furnizorul a avut în această perioadă o sucursală în Romania.

3. serviciile ce fac obiectul analizei au fost prestate de către x în beneficiul .X. și nu de către sucursala din Romania.

Furnizorul din x a prestat serviciile ce fac obiectul contractului încheiat între părți în data de 26.06.2015 în beneficiul .X. pentru perioada noiembrie 2015 – ianuarie 2016, sucursala din Romania nefiind implicată în această activitate. În această perioadă sucursala din Romania nu a avut angajați. Alocarea activității către sucursala din Romania s-a efectuat începând cu data de 23.02.2016 (data notificării), dată începând cu care sucursala din Romania a participat la desfășurarea acestor activități.

4. cu privire la neacceptarea dreptului de deducere a TVA în valoare de x lei aferentă facturii emise de x la data de 25.11.2015: la data emiterii facturii furnizorul nu avea cum să menționeze pe factură codul de TVA întrucât nu era înregistrat în scopuri de TVA în Romania.

Societatea susține faptul că, în situația în care organele de control în urma unei analize efectuate la nivelul furnizorului constatau că acesta avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în Romania și de a emite facturi cu TVA 24% pentru serviciile prestate în beneficiul .X., acestea trebuiau să dispună regularizarea operațiunilor astfel încât să

fie anulat efectul aplicării taxării inverse de către .X., și anume să dispună atât corecția taxei deductibile cât și corecția taxei colectate și nu să refuze dreptul de a deduce TVA aferentă facturii emise în luna noiembrie de către x.

5. cu privire la neacceptarea dreptului de deducere a TVA în valoare de x lei aferentă facturii emisă de x la data de 17.12.2015: prevederile privind răspunderea solidară a beneficiarului nu pot fi invocate în vederea refuzului dreptului de deducere al societății.

Societatea consideră că prin refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă unei facturi pentru care societatea a aplicat mecanismul de taxare inversă, .X. se află în situația de a colecta TVA pentru această operațiune, obligație ce revine în fapt furnizorului x și nu societății. Ori, răspunderea beneficiarului pentru plata taxei nu presupune și colectarea de către aceasta a TVA în locul furnizorului ci doar plata efectivă a taxei la bugetul de stat în locul furnizorului.

Astfel, din punctul de vedere al societății, atâta timp cât aceasta nu mai poate recupera TVA plătită către furnizor, suportând costul cu TVA, organele de control au încălcat principiul neutralității TVA, conform căruia TVA trebuie să aibă efect neutru. În susținerea cauzei, societatea invocă și jurisprudența europeană cu referire la hotărârile pronunțate de CJUE în cauzele conexe Gabalfrisa C-110/98 –C-147/98, Kittel și Recolta Recycling C-439-04 și C-440/04; Mahageben și David C-80/11 și C-142/11; Ecotrade C-95/07 și C-96/07; Idexx C-590/13 .

6. cu privire la neacceptarea dreptului de deducere a TVA în valoare de x lei aferentă facturii emisă de x la data de 25.01.2016: .X. nu mai poate fi ținută răspunzătoare pentru plata TVA la bugetul statului întrucât Legea 227/2015 nu mai conține prevederi referitoare la răspunderea în solidar.

Referitor la argumentele prezentate de echipa de inspecție fiscală în RIF privind refuzul dreptului de deducere a TVA, societatea consideră că invocarea unor cerințe de formă și a faptului că .X. nu a achitat furnizorului TVA aferentă serviciilor achiziționate pentru exercitarea dreptului de deducere încalcă principiul fiscal al neutralității taxei (pct. 37 din Cauza Bockemuhl C-90/02). Potrivit jurisprudenței, dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA și în principiu nu poate fi limitat (Cauzele Gabalfisa și altii, C-110/98-C147/98 pct. 43 și pct. 38 din Cauza Bockemuhl C-90/02).

III. Având în vedere susținerile contestatarii, documentele depuse de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra cuantumului diferenței suplimentare de TVA în sumă de x lei stabilită în urma inspecției fiscale la SC .X. SA, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de x în calitate de persoană juridică nerezidentă înregistrată în scopuri de TVA pe teritoriul României prin sucursala sa, în condițiile în care, după încheierea controlului la SC .X. SA a fost efectuată inspecția fiscală la sucursala din România a furnizorului .X. iar rezultatele inspecției la sucursală au influențe asupra constatărilor inițiale la contestatar.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr. x rezultă următoarele:

SC .X. SA a încheiat în data de 26.06.2015 un contract cu x, societate cu sediul în x, VAT x, prin care societatea portugheză se obligă să livreze conform contractului de proiectare și construcție:

- lucrări de proiectare, pret contract x euro
- lucrări de construcție: toate lucrările de infrastructură și suport al construcțiilor, gardurilor și panourilor, scările și platformele, iluminare, apă și canalizare, pret contract x euro

Durata contractului: x

Organele fiscale au constatat că societatea x a emis facturi în calitate de persoană juridică nerezidentă începând cu data de 26.06.2015 și că aceasta deține pe teritoriul României o sucursală înregistrată în scopuri de TVA începând cu 01.12.2015.

SC x a emis facturi către SC .X. SA pe codul de TVA din x până la data de 23.02.2016, dată la care x a notificat .X. de înființarea sucursalei din România – x și de transferul tuturor drepturilor și obligațiilor care izvorăsc în baza contractului. După aceasta dată, facturile aferente serviciilor prestate către .X. au fost emise de sucursala x din România cu TVA 24%, respectiv 20% după 01.01.2016.

În urma inspecției fiscale a fost respins dreptul de deducere a TVA în sumă totală de x lei, care provine din facturi emise de x VAT x (înregistrate în contabilitatea societății prin mecanismul taxării inverse), astfel:

- factura nr. x (înregistrată în evidențele contabile aferente lunii decembrie 2015) reprezentând contravaloarea "Monthly statement nr. 5 (Nov 2015) cu TVA în sumă de x lei;
- factura nr. x reprezentând contravaloarea "Monthly statement nr. 6 (Dec 2015) cu TVA în sumă de x lei;
- factura nr. x (înregistrată în evidențele contabile aferente lunii februarie 2016) reprezentând contravaloarea "Monthly statement nr. 7 (Jan 2016) cu TVA în sumă de x lei.

Organele fiscale au stabilit că, întrucât x era înregistrat în scopuri de TVA pe teritoriul României prin sucursala sa începând cu data de 01.12.2015, acesta avea obligația emiterii de facturi aferente lucrărilor de construcții cu cota standard și nu cu taxare inversă, astfel că, pentru exercitarea dreptului de deducere, SC .X. SA avea obligația prezentării unei facturi emise de sucursala din România a x cu cota standard de TVA, factură pe care era obligatoriu să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de autoritățile din România și să fie menționată valoarea TVA cu cota standard de TVA.

Pentru primele 2 facturi (noiembrie și decembrie) organele de inspecție fiscală au stabilit că .X. – ca beneficiar al lucrărilor de construcții răspunde în mod solidar deoarece nu a prezentat facturile legal întocmite și nu a achitat furnizorului TVA aferent.

Prin contestațe, societatea consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de control de a refuza dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de către x în perioada noiembrie 2015 - ianuarie 2016 plecând de la următoarele argumente:

- echipa de control a invocat prevederile legale necorespunzătoare și anume art.8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu referire la definiția sediului permanent, prevederi aplicabile din perspectiva impozitului pe profit și nu a TVA;
- organele de control nu au efectuat o analiză în ceea ce privește situația de fapt a furnizorului, și anume dacă x avea un sediu fix în România care a participat la prestarea serviciilor în beneficiul .X., ci au concluzionat în mod eronat că x era persoana obligată la plata taxei pentru serviciile prestate în beneficiul .X. în perioada noiembrie 2015 – ianuarie 2016, doar pentru simplul fapt că Furnizorul a avut în această perioadă o sucursală în România;

- serviciile care au făcut obiectul analizei au fost prestate de către x în beneficiul .X. și nu de către sucursala din România;
- la data emiterii facturii nr. x, x nu avea cum să menționeze pe factură codul de TVA întrucât nu era înregistrat în scopuri de TVA în România. În plus, dacă organele de control, în urma unei analize la nivelul furnizorului, constatau că acesta avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România și de a emite facturi cu TVA 24% pentru serviciile prestate în beneficiul .X., acestea trebuiau să dispună regularizarea operațiunilor astfel încât să fie anulat efectul aplicării taxării inverse de către .X., și anume să dispună atât corecția taxei deductibile cât și corecția taxei colectate și nu să refuze dreptul de a deduce TVA aferentă facturii emise în luna noiembrie de către x;
- prevederile privind răspunderea solidară a beneficiarului nu puteau fi invocate de organele de control în vederea refuzului dreptului de deducere al societății. Societatea consideră că prin refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă unei facturi pentru care societatea a aplicat mecanismul de taxare inversă, .X. se află în situația de a colecta TVA pentru această operațiune, obligație ce revine în fapt furnizorului x și nu societății. Ori, răspunderea beneficiarului pentru plata taxei nu presupune și colectarea de către aceasta a TVA în locul furnizorului ci doar plata efectivă a taxei la bugetul de stat în locul furnizorului.
- pentru TVA neacceptată la deducere în valoare de x lei aferentă facturii nr. x SC .X. SA nu mai poate fi ținută răspunzătoare pentru plata TVA la bugetul statului întrucât Legea 227/2015 nu mai conține prevederi referitoare la răspunderea în solidar. Societatea consideră că invocarea unor cerințe de formă și a faptului că .X. nu a achitat furnizorului TVA aferentă serviciilor achiziționate pentru exercitarea dreptului de deducere încalcă principiul fiscal al neutralității taxei (pct. 37 din Cauza Bockemuhl C-90/02).

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 8 și art. 125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.12.2015 – 31.12.2015:

“ART. 8 Definiția sediului permanent [...].

(2) *Un sediu permanent presupune un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum și o mină, un puț de țitei sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale, precum și locul în care continuă să se desfășoare o activitate cu activele și pasivele unei persoane juridice române care intră într-un proces de reorganizare prevăzut la art. 27¹;*

(3) *Un sediu permanent presupune un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj sau activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni.”*

“ART. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

(2) *În înțelesul prezentului titlu:*

a) *o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;*

b) *o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;*

c) *o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă care*

nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă.

- resectiv art. 8 și art. 266 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“ART. 8 Definiția sediului permanent [...].

(2) Un sediu permanent presupune un loc de conducere, o sucursală, un birou, o fabrică, un magazin, un atelier, precum și o mină, un puț de țitei sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale, precum și locul în care continuă să se desfășoare o activitate cu activele și pasivele unei persoane juridice române care intră într-un proces de reorganizare prevăzut la **art. 33**.

(3) Un sediu permanent presupune un șantier de construcții, un proiect de construcție, un ansamblu sau montaj ori activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni.”

“ART. 266 - Semnificația unor termeni și expresii

(2) În înțelesul prezentului titlu:

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România este considerată a fi stabilită în România;

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;

c) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care are un sediu fix în România conform lit. b) este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în România pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate la care sediul fix de pe teritoriul României nu participă.”

Conform prevederilor legale antecitate se reține că un sediu permanent reprezintă un loc de conducere, sucursala, birou, etc. prin care un nerezident își desfășoară parțial sau în totalitate activitatea. Totodată un sediu permanent poate face referire și la un șantier sau la un proiect de construcție atâta timp cât durata acestuia depășește termenul prevăzut de lege, coroborat și cu prevederile Convenției de evitare a dublei impunere în ceea ce privește sediul permanent. Mai mult, **din punct de vedere al TVA**, se reține că un nerezident are un sediu fix în România atunci când deține suficiente resurse tehnice și umane pentru a realiza activități în România.

- art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.12.2015 – 31.12.2015:

ART. 133 Locul prestării de servicii

“(1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1) - (4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de

prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;

- respectiv art. 278 alin. (4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal valabil după data de 01.01.2016:

“ART. 278 - Locul prestării de servicii [...].

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile. Totodată, se reține că serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil.

- art. 150 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.12.2015 – 31.12.2015

“ART. 150 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.Norme metodologice”

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).

(3) Taxa este datorată de orice persoană înregistrată conform art. 153 sau 153¹, căreia i se livrează produsele prevăzute la art. 132 alin. (1) lit. e) sau f), dacă aceste livrări sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).

(4) Taxa este datorată de persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, în următoarele condiții:

1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform art. 126 alin. (8) lit. b); și

2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului revânzător, dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, direct către beneficiarul livrării; și

3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.

(5) Taxa este datorată de persoana din cauza căreia bunurile ies din regimurile sau situațiile prevăzute la art. 144 alin. (1) lit. a) și d).

(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2) - (5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 153, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 153, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133.

-respectiv art.307 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal valabil după data de 01.01.2016:

ART. 307 - Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe

teritoriul României conform prevederilor **art. 266** alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform **art. 316** alin. (4) sau (6).

(3) Taxa este datorată de orice persoană înregistrată conform **art. 316** sau **317**, căreia i se livrează produsele prevăzute la **art. 275** alin. (1) lit. e) sau f), dacă aceste livrări sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri pe teritoriul României conform prevederilor **art. 266** alin. (2), chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România conform **art. 316** alin. (4) sau (6).

(4) Taxa este datorată de persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA conform **art. 316** sau **317**, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, în următoarele condiții:

1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform **art. 268** alin. (8) lit. b); și

2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului revânzător, dintr-un stat membru, altul decât statul în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, direct către beneficiarul livrării; și

3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.

(5) Taxa este datorată de persoana din cauza căreia bunurile ies din regimurile sau situațiile prevăzute la **art. 295** alin. (1) lit. a) și d).

(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2)-(5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor **art. 266** alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform **art. 316**, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform **art. 316**, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform **art. 316**, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform **art. 275** sau **278**. Prin excepție, persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA conform **art. 316** sau **317**, care este beneficiar al unor servicii prevăzute la **art. 278** alin. (5) lit. h), nu este persoana obligată la plata taxei dacă prestatorul aplică unul dintre regimurile speciale prevăzute la **art. 314** sau **315**.

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

- art. 151² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pentru perioada 01.12.2015 – 31.12.2015

“ART. 151² Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei

(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform **art. 150** alin. (1), dacă factura prevăzută la **art. 155** alin. (19):)

a) nu este emisă;

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare;
c) nu menționează valoarea taxei sau o menționează incorect.”

Norme Metodologice

“60. Obligatiile beneficiarului prevăzute la art. 151² alin. (1) din Codul fiscal nu afectează exercitarea dreptului de deducere în condițiile prevăzute la art. 145 din Codul fiscal.”

Începând cu 01.01.2016, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal nu mai conține precizări cu privire la răspunderea în solidar.

În speță, organele de control, în urma inspecției desășurate la SC .X. SA au respins dreptul de deducere a TVA în sumă totală de x lei, care provine din facturile emise de x VAT x (înregistrate în contabilitatea societății prin mecanismul taxării inverse), astfel:

- factura nr. x (înregistrată în evidențele contabile aferente lunii decembrie 2015) reprezentând contravaloarea “Monthly statement nr. 5 (Nov 2015) cu TVA în sumă de x lei;
- factura nr. x reprezentând contravaloarea “Monthly statement nr. 6 (Dec 2015) cu TVA în sumă de x lei;
- factura nr. x (înregistrată în evidențele contabile aferente lunii februarie 2016) reprezentând contravaloarea “Monthly statement nr. 7 (Jan 2016) cu TVA în sumă de x lei.

Organele fiscale au stabilit că, întrucât x era înregistrat în scopuri de TVA pe teritoriul României prin sucursala sa începând cu data de 01.12.2015, acesta avea obligația emiterii de facturi aferente lucrărilor de construcții cu cota standard și nu cu taxare inversă, astfel că, pentru exercitarea dreptului de deducere, SC .X. SA avea obligația prezentării unei facturi emisă de sucursala din Romania a SC x cu cota standard de TVA, factură pe care era obligatoriu să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de autoritățile din Romania și să fie menționată valoarea TVA cu cota standard de TVA.

Motivațiile contestatarii cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în cadrul controlului la .X. SA că furnizorul acestuia – x trebuia să emită prin intermediul sucursalei din Romania facturi cu cota de tva standard, fără a face o analiză la situației de fapt la sucursală, analiză cu privire la îndeplinirea condițiilor prevăzute de legislația de TVA privind existența unui sediu fix în Romania se rețin ca fiind întemeiate.

Drept urmare, toate constatările organului fiscal cu privire la data de la care sucursala trebuia să devină sediului permanent și, respectiv sediul fix din prisma TVA trebuiau făcute la nivelul acesteia, și, mai departe, tinând cont de aceste constatări, la nivelul Sc .X. SA puteau fi stabilite sancțiuni dacă se constata încălcarea prevederilor legale.

În ceea ce privește aplicarea răspunderii în solidar conform art. 151², organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile pct.60 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal care fac precizarea că obligațiile beneficiarului prevăzute la art. 151² alin. (1) din Codul fiscal **nu afectează exercitarea dreptului de deducere în condițiile prevăzute la art. 145 din Codul fiscal.**

Prin adresa nr. x emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, înregistrată la D.G.R.F.P.B ne-au fost comunicate rezultatele controlului la sucursala din Romania a furnizorului x – x, control efectuat ulterior încheierii celui desfășurat la SC .X. SA, concluziile din punct de vedere al TVA fiind:

În perioada iunie 2015- ianuarie 2016, x, VAT x a emis către beneficiarul .X. SA, CUI RO x, facturi în sumă totală de x euro, echivalentul a x lei. Având în vedere că pentru lucrările de construcții montaj executate în perioada iunie 2015 – ianuarie 2016 în legătură cu un bun imobil din Romania de x în baza contractelor încheiate cu SC .X. SA, locul prestării este în Romania, x avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA înainte de realizarea operațiunilor, să colecteze și să declare TVA, în cotă de 24% valabilă pentru anul 2015, respectiv 20% pentru anul 2016.

Urmare verificărilor efectuate la nivelul sucursalei din Romania a furnizorului x, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri nr.x pentru x prin care, la punctul 3.1.4, au dispus măsura de corectare a facturilor emise în perioada iunie 2015-ianuarie 2016 de x către .X. SA.

La dosarul contestației au fost depuse atât facturile de storno emise de x către .X. SA cât și facturile emise de x către .X. SA cu cota de TVA standard.

Având în vedere că organele fiscale au efectuat control la x ulterior încheierii celui desfășurat la SC .X. SA și că a fost emisă dispoziția de măsuri privind regularizarea facturilor care au făcut obiectul contestației, și, tinând cont de faptul că, **organul se soluționare a contestației nu se poate substitui organului fiscal în ceea ce privește verificarea modului de înregistrare a facturilor la SC .X. SA, înlăturarea condițiilor care au atras răspunderea în solidar și a celorlalte constatări inițiale care au dus la neacceptarea dreptului de deducere a sumei de x lei**, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede că:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, **organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației**. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

Conform pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, se reține că:

“11.4.[...] În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrative fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. x va fi desființată parțial pentru TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei, **urmand ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o noua verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și tinând cont de constatările și măsurile impuse de organele de inspecție fiscală la x, de modul cum acestea se reflectă la contestatar și dacă sunt înlăturate constatările inițiale care au dus la respingerea dreptului de deducere și la răspunderea în solidar.**

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 8, art. 125¹ alin.(2) lit. b), art. 133 alin.(4), lit.a), art.150 alin. (1), art. 151² alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, actualizat, cu modificările și completările ulterioare, pct.60 din Normele metodologice de aplicare a art. 151² alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.8, art. 266 alin.(2), art. 278 alin.(4), lit a), art. 307 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei, emisă pentru SC .X. SA de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice în baza RIF nr. x, urmând a se încheia o noua decizie de impunere prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Curtea de Apel București.