

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

DECIZIA nr. 77 din 28.02.2011
privind solutionarea contestatiei formulata de
ABC - SEDIU PERMANENT, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /2011

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr. /2011 si nr. /2011, inregistrate sub nr. /2011 si nr. /2011 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia formulata de ABC - SEDIU PERMANENT, cu sediul in str. sector y, Bucuresti, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. /2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/2010, comunicata sub semnatura in data de2010.

Suma contestata este de **TSC** lei reprezentand:

- TSP lei TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata urmare stabilirii diferentei suplimentare de TSD lei;
- TSM lei majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 5.4 lit. a) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC - SEDIU PERMANENT.

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

I. Prin raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 organele de control din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC - SEDIU PERMANENT in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare a soldului sumei negative aferent lunii mai 2008.

In urma inspectiei fiscale, organele de control au stabilit suplimentar TVA in suma de S1 lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de S2 lei si la stabilirea TVA de plata in suma de S3 lei si majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma de S4 lei, prin decizia de impunere nr. di/2010.

II. Prin contestatia formulata, ABC - SEDIU PERMANENT solicita anularea in parte a deciziei de impunere nr. di/2010 pentru suma de TSD lei colectata suplimentar in urma inspectiei fiscale si pentru partea corespunzatoare a accesoriilor aferente.

In sustinerea contestatiei ABC - SEDIU PERMANENT arata ca raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere au fost emise cu nerespectarea prevederilor din Codul de procedura fiscala referitoare la durata inspectiei fiscale si la buna-credinta in relatiile cu

contribuabilii, deoarece inspectia s-a derulat pe perioada a 230 de zile, ceea ce conduce la o veritabila exceptie de perimare a inspectiei fiscale.

Actele in cauza au fost emise in contradictoriu cu art. 77-78 din Legea nr. 24/2000 deoarece Codul fiscal prevede scutirea de TVA pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din fonduri nerambursabile, iar Normele aprobate succesiv prin O.M.F.P. nr. 141/2004, respectiv O.M.F.P. nr. 1.880/2005 contravin solutiei furnizate de Codul fiscal, prin conditionarea acordarii scutirii de existenta certificatului de scutire solicitat de beneficiar.

Contestatarata arata ca serviciile prestate catre beneficiarii romani au fost finantate din fonduri nerambursabile si beneficiaza de scutire de TVA, in baza Memorandumului aprobat prin O.G. nr. 43/2001, care nu impune nicio conditie de fond ori de forma pentru acordarea scutirii, cu atat mai mult cu cat chiar Codul fiscal se supune prevederilor continute de Memorandum, in temeiul prevederilor art. 1 alin. (4) din Codul fiscal.

Presupunand, totusi, ca TVA ar fi aplicabila, contestatarata ABC - SEDIU PERMANENT sustine ca, pentru serviciile de consultanta efectuate de biroul central din Germania, persoana obligata la plata taxei este beneficiarul din Romania, prin taxare inversa, conform prevederilor art. 151 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (2) din Codul fiscal, in vigoare in perioada 2004-2006, obligatia facturarii taxei de catre prestator intervenind doar in situatia in care firma germana a prestat serviciile prin intermediul sediului permanent din Romania.

Cat priveste perioada de dupa 1 ianuarie 2007, organele fiscale nu au tinut cont de prevederile art. 125¹ alin. (2) lit. b) din Codul fiscal referitoare la definitia "persoanei stabilite" in intelesul TVA, care exclude santierele de constructii, inclusiv consultanta legata de supervizarea lucrarilor de la aplicarea TVA. Ca atare, pentru perioada 01.01.2007-09.05.2007, data inregistrarii sediului permanent ca platitor de TVA, persoana obligata la plata taxei este tot beneficiarul serviciilor, conform art. 150 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal. Mai mult, birourile detinute in F si O sunt birouri pur administrative, unde inginerii implicati in proiect isi pot planifica activitatea atunci cand acestia nu sunt pe santier si nu "birouri de vanzari sau cumparari" in acceptiunea prevederilor legale.

Contestatarata invoca si neluarea in considerare a adresei xxx/2008 emisa de MFP-ANAF-D.G.F.P. R si a adresei fff/2010 emisa de MFP-Directia de legislatie in domeniul TVA, din care reiese ca beneficiarul este obligat la plata TVA, atat pentru perioada anterioara anului 2007, cat si ulterior. In fine, contestatarata invoca si faptul ca in perioada 2002-2005 facturile au fost emise de sediul permanent catre Unitatea Centrala de Finante si Contracte din Ministerul Finantelor Publice, care a decontat facturile fara TVA, fiind vorba de propria culpa a ministerului intrucat decontarea, ca si operatiune juridica, nu este lipsita de responsabilitate, ci, din contra, atrage responsabilitatea orodonorului.

III. Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

ABC - SEDIU PERMANENT a fost inregistrat la Administratia Finantelor Publice sector y ca sediul permanent al firmei ABC GmbH din Germania in baza adresei nr. /05.04.2007 si a declaratiei de inregistrare fiscala 010 nr. /02.05.2007, in baza carora a primit codul de inregistrare fiscala nr. si a fost inregistrat in evidenta platitorilor de TVA incepand cu data de 09.05.2007.

In urma inspectiei fiscale realizate in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ si optiune de rambursare aferent lunii mai 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA in suma de **S1 lei**, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de **S2 lei** si la stabilirea TVA de plata in suma de **S3 lei** si majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma de **S4 lei**, prin decizia de impunere nr. di/2010.

Cu privire la diferenta suplimentara de TVA in suma de **TSD lei**, din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 rezulta ca aceasta provine din colectarea taxei pentru serviciile de asistenta tehnica pentru management si supervizare ori gestionarea/supravegherea contractelor ISPA F si O, in baza contractelor incheiate intre U.C.F.C., respectiv O.P.C.P. din Ministerul Finantelor Publice, in calitate de autoritate contractanta si GCG GmbH din Germania (din 18.09.2006 identificata sub actuala denumire de ABC GmbH), in calitate de operator economic.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca, in urma solicitarii de verificare a modului de derulare a contractelor, din procesele-verbale incheiate de organele fiscale teritoriale din judetele R si B au reiesit urmatoarele:

- ABC GmbH a avut un birou in F, nr. 9, pe perioada derularii obiectivului de investitii privitor la executie, extindere si reabilitare a retelelor de canalizare si, ulterior, in vederea asigurarii supervizarii modului de derulare a obiectivului de investitii privitor la extinderea si reabilitarea statiei de epurare F, locul prestarii este in santierul de constructii, respectiv DN F, KM2-700-..., jud. R;

- in perioada august 2002 - martie 2006, facturile pentru consultanta au fost intocmite de catre GCG GmbH din Germania, iar in data de 18.06.2007 serviciile in valoare de 113.268,19 euro si TVA aferenta au fost facturate de ABC - SEDIU PERMANENT catre beneficiarul final X RA F si decontate de O.P.C.P. din Ministerul Finantelor Publice; in data de 28.12.2007 ABC - SEDIU PERMANENT storneaza cele doua facturi si se intocmeste o alta factura de catre ABC GmbH din Germania;

- locul prestarii serviciilor in judetul B a fost sediul societatii in O, str., nr. 3;

- in perioada 2003-2005 facturile au fost emise de GCG GmbH din Germania pe numele Ministerului Finantelor Publice, iar incepand cu data de 15.11.2005 direct pe numele beneficiarilor finali; in luna mai 2008 facturile au fost emise de ABC GmbH catre M O SA.

Avand in vedere durata contractelor derulate (54 de luni, respectiv 48 de luni), locul unde s-au realizat serviciile si faptul ca ABC GmbH a avut la dispozitie un birou in F, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nerezidenta avea obligatia ca inainte de inceperea activitatii sa-si inregistreze un sediu permanent in Romania, conform prevederilor art. 17 din Legea nr. 414/2002, art. 1 alin. (1) lit. f) din O.G. nr. 82/1998 si art. 5 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Germania ratificata prin Decretul nr. 625/1973. In baza art. 40 alin. (9) din H.G. nr. 598/2002 persoana straina avea obligatia desemnarii unui reprezentant fiscal in Romania si sa se inregistreze ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului de scutire, respectiv pana in data de 10.02.2004.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca, dupa ce societatea nerezidenta si-a inregistrat un sediu permanent in Romania in data de 09.05.2007, pentru serviciile de asistenta aferente contractului nr. 2001/RO/X incheiat in data de 27.07.2007, avand ca obiect extinderea si reabilitarea statiei de epurare F, facturile au fost emise de sediul permanent cu TVA, iar ulterior au fost stornate.

In concluzie, prin raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 organele fiscale au stabilit ca persoana juridica straina ABC GmbH din Germania a prestat servicii in Romania prin intermediul unui sediu permanent, fiind tratata ca persoana impozabila pentru ansamblul operatiunilor sale impozabile desfasurate in Romania si, ca atare, avea obligatia platii TVA incepand cu data de 11.02.2004, nefiind aplicabile prevederile art. 151 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. Aceste servicii ar fi putut sa fie scutite de TVA cu drept de deducere, daca beneficiarii lor ar fi solicitat eliberarea de certificate de scutire de TVA eliberate de organele fiscale teritoriale.

Deoarece societatea nerezidenta nu a prezentat certificatele de scutire, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta serviciilor furnizate de sediul permanent in suma de TSD lei (anexa nr. 8A), din care:

- V1 lei pentru perioada aprilie 2004 - decembrie 2006;
- V2 lei pentru perioada 09.05.2007 - mai 2008.

Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala si sustinerile contestatarei, solutionarea cauzei implica:

- analiza conditiilor in care societatea nerezidenta este persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata in Romania pentru operatiunile taxabile desfasurate in Romania, in functie de modificarile legislative intervenite in perioada verificata;

- analiza conditiilor in care operatiunile taxabile desfasurate in Romania puteau beneficia de scutire de TVA.

3.1. Cu privire la diferenta suplimentara de TVA in suma de V1 lei, aferenta perioadei 2004-2006

3.1.1. Cu privire la calitatea de persoana obligata la plata taxei

Cauza supusa solutionarii este daca, prin desfasurarea de activitatilor de asistenta tehnica si supervizare legate de santiere de constructii-montaj situate in Romania, societatea germana se considera a fi stabilita in Romania prin intermediul sediului permanent, care devine angajat din punct de vedere al drepturilor si obligatiilor privind taxa pe valoarea adaugata pentru toate operatiunile desfasurate de catre persoana impozabila straina in Romania.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au constatat ca firma germana ABC GmbH (fosta GCG GmbH) a desfasurat in Romania activitati de asistenta tehnica, supraveghere si supervizare aferente urmatoarelor obiective:

- reabilitarea retelei de canalizare si a statiei de epurare a apelor uzate in F, Romania, in baza contractului nr. 2000/RO/Y Europe Aid/...../RO incheiat la data 25.07.2002 intre Unitatea Centrala de Finante si Contracte (UCFC) din cadrul Ministerului Finantelor Publice, in calitate de autoritate contractanta si GCG GmbH din Germania (actualmente ABC GmbH), in calitate de consultant, beneficiarul final fiind X RA F; perioada de executie a contractului este de 54 de luni de la data inceperii prestarii, respectiv la 20 de zile de la semnarea contractului, prelungita ulterior prin acte aditionale;

- reabilitarea retelei de canalizare si a statiei de epurare a apelor uzate in O, Romania, in baza contractului nr. 2001/RO/H Europe Aid/...../RO incheiat la data de 28.03.2003 intre Unitatea Centrala de Finante si Contracte (UCFC) din cadrul Ministerului Finantelor Publice, in calitate de autoritate contractanta si GCG GmbH din Germania (actualmente ABC GmbH), in calitate de consultant, beneficiarul final fiind M O SA; perioada de executie a contractului este de 48 de luni de la data initiala, respectiv la 20 de zile de la semnarea contractului;

- extinderea si reabilitarea statiei de epurare F, in baza contractului nr. 2001/RO/X incheiat la data de 27.07.2007 intre Oficiul de Plati si Contractare Phare (OPCP) in cadrul Ministerului Finantelor Publice, in calitate de autoritate contractanta si ABC GmbH din Germania, in consortiu cu SC D SRL, in calitate de operator economic, beneficiarul final fiind X RA F; perioada de executie a contractului este de 36 de luni de la data inceperii prestarii, modificata ulterior prin acte aditionale; prin actul aditional din 25.01.2008, beneficiarul final a devenit si autoritate contractanta.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, in urma controalelor incrucisate realizate de organele fiscale teritoriale din judetele R si B, concretizate in procesele-verbale nr./.....2008, nr./.....2008 si nr./.....2008, respectiv in adresa nr./.....2008 a reiesit ca ABC GmbH din Germania a avut un birou in F, nr. ... pe perioada derularii obiectivului de investitii privitor la executie, extindere si reabilitare a retelelor de canalizare si, ulterior, in vederea asigurarii supervizarii modului de derulare a obiectivului de investitii privitor la extinderea si reabilitarea statiei de epurare F, locul prestarii

este in santierul de constructii, respectiv DN F, KM2-700-....., jud. R. De asemenea, pentru obiectivul din O, locul prestarii este sediul societatii din O, str., nr.

In temeiul art. 17 din Legea nr. 414/2002, art. 1 alin. (1) lit. f) din O.G. nr. 82/1998 si art. 5 din Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Germania ratificata prin Decretul nr. 625/1973, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nerezidenta a desfasurat activitati pe teritoriul Romaniei pentru care era obligatorie inregistrarea unui sediu permanent, tinand cont de durata santierelor de constructii supervizate (peste 6 luni), de existenta unor locatii distincte de unde se presteaza serviciile (biroul din F, sediul beneficiarului din O) si de prezenta consultantilor in Romania (spre exemplu, in factura nr. suma de E euro aferenta primelor sase luni din contractul pentru obiectivul F corespunde unui numar 675 de zile de lucru ale consultantilor si expertilor straini si romani in perioada 12 august 2002 - 9 februarie 2003).

Obligativitatea inregistrarii sediului permanent rezulta si din Raportul de audit nr.07.06.2007 intocmit de Curtea de Conturi - Autoritatea de Audit pentru obiectivul "reabilitarea retelei de canalizare si a statiei de epurare a apelor uzate in O, Romania" (pg. 32 din 42 din raport).

Deoarece societatea nerezidenta avea obligativitatea inregistrarii sediului permanent, ea avea si obligatia desemnarii unui reprezentant fiscal si inregistrarii ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului de scutire, in baza art. 40 alin. (9) din Normele aprobate prin H.G. nr. 598/2002.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nerezidenta ABC GmbH (fosta GCG GmbH) a depasit plafonul de scutire de TVA in luna ianuarie 2004, prin emiterea facturii nr. din 30.01.2004 in valoare de E euro x 4,0630 lei/euro = A lei si trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA pana in data de 10.02.2004.

Societatea nerezidenta si-a inregistrat sediul permanent in Romania in scopuri de TVA in data de 09.05.2007, prin depunerea declaratiei de inregistrare fiscala nr./02.05.2007, obtinand certificatul de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr.

In drept, potrivit art. 17 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2003:

"Art. 17. - (1) In sensul prezentei legi, sediu permanent inseamna locul prin intermediul caruia orice activitate a unei persoane fizice sau juridice straine este, in intregime sau in parte, condusa direct ori prin intermediul unui agent dependent. In cazul in care o asociere sau o alta entitate care nu are personalitate juridica desfasoara activitati printr-un sediu permanent in Romania, partile sau beneficiarii se considera ca desfasoara activitate in Romania printr-un sediu permanent.

(3) **Un santier de constructii** sau un loc unde au fost aduse echipamente pentru constructii, un proiect de montaj sau de instalare, **activitatile de supraveghere, consultanta si furnizarea de servicii pentru acelasi proiect sau proiecte conexe devine sediu permanent daca are o durata mai mare de 6 luni.**

(9) **Reprezentantul legal al sediului permanent este obligat ca inainte de inceperea activitatii sa il inregistreze la organul fiscal teritorial in a carui raza urmeaza sa activeze".**

Incepand cu data de 1 ianuarie 2004 si pana la data de 31 decembrie 2006 devin incidente prevederile art. 8, art. 150 si art. 151 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma in vigoare in perioada 2004-2006:

"Art. 8 - Definitia sediului permanent

(1) In intelesul prezentului cod, **sediul permanent este un loc prin care se desfasoara integral sau partial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent.**

(3) **Un sediu permanent presupune un santier de constructii, un proiect de constructie, ansamblu sau montaj sau activitati de supervizare legate de acestea, numai daca santierul, proiectul sau activitatile dureaza mai mult de 6 luni".**

"Art. 150 - Platitorii taxei pe valoarea adaugata

(1) **Pentru operatiunile din interiorii tarii, platitorii taxei pe valoarea adaugata sunt:**

a) **persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, pentru operatiunile taxabile realizate;**

b) beneficiarii prestarilor de servicii taxabile, efectuate de persoane impozabile stabilite in strainatate, prevazute la art. 133 alin. (2) lit. c), indiferent daca beneficiarii sunt sau nu inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata".

"Art. 151 - Reguli aplicabile in cazul persoanelor impozabile stabilite in strainatate

(1) **Daca o persoana impozabila stabilita in strainatate realizeaza prestari de servicii taxabile, pentru care locul prestarii este considerat a fi in Romania, altele decat cele prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b), va proceda astfel:**

a) prestatorul isi poate desemna un reprezentant fiscal in Romania, care are obligatia de a indeplini, in numele persoanei stabilite in strainatate, toate obligatiile prevazute in prezentul titlu, inclusiv obligatia de a solicita inregistrarea fiscala in scopul platii taxei pe valoarea adaugata, in numele persoanei stabilite in strainatate;

b) in cazul in care persoana stabilita in strainatate nu isi desemneaza un reprezentant fiscal in Romania, beneficiarul serviciilor datoreaza taxa pe valoarea adaugata, in numele prestatorului.

(2) **Prin persoana impozabila stabilita in strainatate se intelege orice persoana care realizeaza activitati economice de natura celor prevazute la art. 127 alin. (2) si care nu are in Romania sediul activitatii economice, domiciliul stabil sau un sediu permanent de la care serviciile sunt prestate sau livrarile sunt efectuate.**

(3) In cazul livrarilor de bunuri taxabile pentru care locul livrarii este considerat a fi in Romania, efectuate de persoane stabilite in strainatate, acestea au obligatia sa desemneze un reprezentant fiscal in Romania.

(4) Persoanele impozabile stabilite in strainatate, care desfasoara operatiuni scutite cu drept de deducere in Romania, au dreptul sa-si desemneze un reprezentant fiscal pentru aceste operatiuni.

(5) Procedura desemnarii reprezentantului fiscal pentru taxa pe valoarea adaugata se stabileste prin norme".

Cu privire la aplicabilitatea acestor prevederi, pct. 54 si pct. 55 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, in vigoare in perioada 2004-2006:

"54. (1) Desemnarea reprezentantului fiscal se face pe baza de cerere depusa de persoana impozabila stabilita in strainatate la organul fiscal la care reprezentantul propus este inregistrat ca platitor de impozite si taxe.

[...]

(4) Reprezentantul fiscal, dupa ce a fost acceptat de organul fiscal competent, este angajat din punct de vedere al drepturilor si obligatiilor privind taxa pe valoarea adaugata pentru toate operatiunile efectuate in Romania de persoana impozabila stabilita in strainatate, cu exceptia celor pentru care se aplica taxarea inversa, atat timp cat dureaza mandatul sau. Operatiunile efectuate de reprezentantul fiscal in numele persoanei impozabile stabilite in strainatate nu trebuie evidentiata in contabilitatea proprie a persoanei desemnate ca reprezentant fiscal, acestea nefiind operatiunile sale, ci ale persoanei pe care o reprezinta. Obligatiile si drepturile persoanei stabilite in strainatate privind aplicarea taxei pe valoarea adaugata aferente operatiunilor efectuate in Romania sunt cele stabilite la titlul VI al Codului fiscal pentru orice alta persoana impozabila romana si se exercita prin reprezentantul fiscal, mai putin evidenta contabila, care nu este obligatorie. Prevederile art. 152 din Codul fiscal nu sunt aplicabile pentru persoanele impozabile stabilite in strainatate.

(5) Reprezentantul fiscal poate sa renunte la angajamentul asumat printr-o cerere adresata organului fiscal. In cerere trebuie sa precizeze ultimul decont de taxa pe valoarea adaugata pe care il va depune in aceasta calitate si sa propuna o data ulterioara depunerii cererii, cand va lua sfarsit mandatul sau. De asemenea, este obligat sa precizeze daca renuntarea la mandat se datoreaza incetarii activitatii in Romania a persoanei impozabile stabilite in strainatate. In cazul in care persoana impozabila stabilita in strainatate isi continua activitatea in Romania, cererea poate fi acceptata numai daca persoana impozabila stabilita in strainatate a intocmit toate formalitatile necesare desemnarii unui alt reprezentant fiscal sau, dupa caz, si-a inregistrat un sediu permanent in Romania.

(6) *Persoana impozabila stabilita in strainatate transmite reprezentantului fiscal factura externa destinata beneficiarului sau, fara a indica in aceasta suma taxei pe valoarea adaugata, precum si doua copii de pe factura respectiva. Reprezentantul fiscal emite factura fiscala pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii din factura externa si transmite beneficiarului exemplarul original al facturii fiscale impreuna cu factura externa.*

(7) *Completarea facturii fiscale deroga de la normele legale privind circulatia si modul de completare a facturilor fiscale, fiind obligatorie mentionarea urmatoarelor informatii:*

a) *numarul, care este acelasi cu numarul facturii externe, si data emiterii facturii;*
b) *la rubrica furnizor se completeaza numele si adresa reprezentantului fiscal, codul de identificare fiscala atribuit pentru o persoana stabilita in strainatate si numele persoanei stabilite in strainatate pe care o reprezinta;*

c) *numele, adresa si codul de identificare fiscala ale beneficiarului, la rubrica cumparator;*

d) *denumirea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate;*

e) *valoarea bunurilor/serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, obtinuta prin convertirea in lei a valutei in functie de cursul de schimb in vigoare la data emiterii facturii fiscale;*

f) *cota de taxa pe valoarea adaugata sau mentiunea "scutit cu drept de deducere", "scutit fara drept de deducere" sau "neinclus in baza de impozitare", dupa caz;*

g) *valoarea taxei pe valoarea adaugata;*

h) *la total de plata se va inscrie numai suma taxei pe valoarea adaugata.*

(8) Reprezentantul fiscal depune decont de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile desfasurate in Romania de persoana impozabila stabilita in strainatate pe care o reprezinta. In situatia in care reprezentantul fiscal este mandatat de mai multe persoane impozabile stabilite in strainatate, trebuie sa depuna cate un decont pentru fiecare persoana impozabila stabilita in strainatate pe care o reprezinta. Nu este permis reprezentantului fiscal sa evidentieze in decontul de taxa pe valoarea adaugata depus pentru activitatea sa proprie pentru care este inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata operatiunile desfasurate in numele persoanei impozabile stabilite in strainatate, pentru care depune un decont de taxa pe valoarea adaugata separat.

(9) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente achizitiilor de bunuri/servicii efectuate in numele persoanei impozabile stabilite in strainatate, reprezentantul fiscal trebuie sa detina documentele originale prevazute de lege. Furnizorii/prestatorii sunt obligati sa emita pe langa facturi fiscale care se predau reprezentantului fiscal si facturi externe pentru cumpararile efectuate din Romania de persoana impozabila stabilita in strainatate.

55. (1) Daca activitatea pe care o desfasoara in Romania persoana impozabila stabilita in strainatate implica obligativitatea inregistrarii unui sediu permanent, astfel cum este definit la titlul I al Codului fiscal, aceasta nu mai poate sa-si desemneze un reprezentant fiscal in Romania. Sediul permanent se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata isi indeplineste toate obligatiile privind taxa pe valoarea adaugata care decurg din titlul VI al Codului fiscal si din prezentele norme metodologice pentru activitatile atribuibile sediului permanent.

(2) Pentru activitatile care nu sunt atribuibile sediului permanent, desfasurate in Romania de persoana impozabila stabilita in strainatate, sediul permanent aplica o procedura similara celei stabilite pentru reprezentantul fiscal la pct. 54 alin. (6), (7) si (9).

Se excepteaza pct. 54 alin. (7) lit. b), unde se completeaza la rubrica furnizor numele si adresa sediului permanent al persoanei impozabile stabilite in strainatate, precum si codul de identificare fiscala atribuit pentru sediul permanent. **Pe facturile emise se va face mentiunea <<activitati care nu sunt atribuibile sediului permanent>>.**

(3) Sediul permanent este angajat din punct de vedere al drepturilor si obligatiilor privind taxa pe valoarea adaugata si pentru toate operatiunile efectuate in Romania de persoana impozabila stabilita in strainatate care nu sunt atribuibile sediului permanent. Decontul de taxa pe valoarea adaugata cuprinde atat operatiunile atribuibile sediului permanent, cat si cele care nu sunt atribuibile acestuia, efectuate in România de persoana impozabila stabilita in strainatate.

(4) In situatia in care, ulterior desemnarii unui reprezentant fiscal, persoanei impozabile stabilite in strainatate ii revine obligatia inregistrarii unui sediu permanent, aceasta trebuie sa renunte la reprezentantul fiscal, drepturile si obligatiile in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata fiind preluate de sediul permanent".

Din normele legale sus-citate rezulta ca, pana la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, persoana impozabila stabilita in strainatate, care realizeaza prestari de servicii pentru care locul prestarii se considera a fi in Romania au, din punctul de vedere al TVA, posibilitatea desemnarii unui reprezentant fiscal in Romania care indeplineste, in numele si pe seama persoanei straine, toate obligatiile prevazute de legislatia fiscala din Romania in materie de TVA, in caz contrar beneficiarul serviciilor avand obligatia platii taxei in numele prestatorului.

Prin persoana impozabila stabilita in strainatate, legiuitorul a inteles orice persoana care realizeaza activitati economice si care nu are in Romania un sediu, domiciliu stabil sau sediu permanent de la care serviciile sunt prestate. Insa, mutatis mutandis, persoana juridica straina care isi desfasoara activitatea in Romania prin intermediul unui sediu permanent este considerata, din punct de vedere al TVA, persoana impozabila stabilita in Romania si nicidecum persoana impozabila stabilita in strainatate.

Chiar si in situatia in care persoana juridica straina desfasoara in Romania activitati care nu sunt atribuibile sediului permanent, adica nu sunt realizate de sediul permanent insusi, respectivul sediu este angajat din punct de vedere al drepturilor si obligatiilor privind TVA si pentru aceste operatiuni, procedura aplicabila fiind similara celei aplicabile reprezentantului fiscal al persoanei impozabile stabilite in strainatate.

Cu alte cuvinte, o data stabilita in Romania prin intermediul unui sediu permanent, persoana juridica straina este tratata ca persoana impozabila romana pentru ansamblul operatiunilor sale impozabile desfasurate in Romania, indiferent daca operatiunile respective se realizeaza prin intermediul sediului permanent sau sunt realizate direct de persoana juridica straina.

Prin urmare, avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei si prevederile legislatiei fiscale pe parcursul perioadei analizate, se retin ca determinante pentru solutionarea cauzei urmatoarele:

1. In primul rand, este indiscutabil faptul ca societatea nerezidenta ABC GmbH (fosta GCG GmbH) din Germania a **desfasurat activitati de asistenta tehnica, supraveghere, consultanta si supervizare aferente unor santiere de constructii-montaj ce implicau existenta unor sedii permanente in Romania din chiar momentul inceperii activitatii in anul 2002**, avand in vedere ca durata planificata a proiectelor depasea cele 6 luni prevazute de legislatia fiscala din Romania.

In acest sens, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta:

- durata contractului pentru obiectivul "reabilitarea retelei de canalizare si a statiei de epurare a apelor uzate in F" a fost de 54 de luni de la data inceperii prestarii, respectiv la 20

de zile de la semnarea contractului din 25.07.2002 si a fost prelungita ulterior prin acte aditionale;

- durata contractului pentru obiectivul "reabilitarea retelei de canalizare si a statiei de epurare a apelor uzate in O" a fost 48 de luni de la data initiala, respectiv la 20 de zile de la semnarea contractului in 28.03.2003;

- societatea nerezidenta a dispus, pe perioada derularii contractelor, in F si O de "*birouri administrative, unde inginerii implicati in proiect isi pot planifica activitatea atunci cand acestia nu sunt pe santier*", asa cum se recunoaste prin insasi contestatia formulata (pg. 8, ultimul paragraf);

- serviciile au fost decontate beneficiarilor pe masura prestarii lor, dovedita de prezenta consultantilor straini sau romani pe santiere (spre exemplu, in factura nr. suma de E euro aferenta primelor sase luni din contractul pentru obiectivul F corespunde unui numar 675 de zile de lucru ale consultantilor si expertilor straini si romani in perioada 12 august 2002 - 9 februarie 2003).

Reiese, asadar, ca activitatile de asistenta tehnica, supraveghere, consultanta si supervizare aferente unor santiere de constructii-montaj au implicat deplasarea specialistilor straini sau angajarea unor specialisti romani si **acordarea consultantei/asistentei tehnice la fata locului (F si O), nefiind posibila, datorita naturii activitatilor respective, ca acestea sa fie desfasurate doar de sediul central din Germania**. Faptul ca aceste activitati erau coordonate de sediul central din strainatate nu inseamna ca ele nu au implicat prezenta societatii nerezidente in Romania prin prepusii sai (consultantii, inginerii si ceilalti specialisti prezenti pe santiere). Or, cum santierele respective au depasit durata de 6 luni (chiar si cele 12 luni prevazute de Conventia de evitare a dublei impuneri dintre Romania si Germania) si activitatile conexe de consultanta, supraveghere si supervizare aferente acestor santiere au depasit durata de 6 luni, motiv pentru care societatea nerezidenta ABC GmbH (fosta GCG GmbH) avea obligatia inregistrarii sediilor permanente la autoritatile fiscale din Romania.

In acest sens, sustinerea contestatarei ca "nu se poate dovedi ca serviciile au fost prestate de un sediu permanent" de la pg. 10 din contestatie este contrazisa atat de propriile afirmatii de la pg. 8 din contestatie, unde societatea recunoaste ca a dispus de "*birouri administrative, unde inginerii implicati in proiect isi pot planifica activitatea atunci cand acestia nu sunt pe santier*", cat si de natura activitatii desfasurate (consultanta pentru santiere) si de documentele existente la dosar, conform carora, serviciile erau decontate pe baza de documente care atestau prezenta consultantilor contestatarei pe santierele din Romania.

Obligativitatea inregistrarii sediilor permanente rezulta si din Instructiunea Oficiului de Plati si Contractare Phare nr. 30/28.06.2006 (depusa de insasi contestatara in sustinerea cauzei) si din Raportul de audit nr./07.06.2007 intocmit de Curtea de Conturi - Autoritatea de Audit pentru obiectivul "reabilitarea retelei de canalizare si a statiei de epurare a apelor uzate in O, Romania" (pg. 32 din 42 din raport).

De altfel, sustinerea contestatarei precum ca si-a inregistrat sediul permanent la solicitarea beneficiarilor finali nu poate fi retinuta in baza principiului de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, intrucat **legislatia fiscala prevede obligatia inregistrarii sediilor permanente in sarcina persoanelor straine prin reprezentantii lor legali**, care desfasoara activitati de aceasta natura in Romania, si nicidecum in sarcina partenerilor romani ai acestor persoane straine. Staruinta beneficiarilor finali in sensul respectarii de catre contestatara a legislatiei fiscale din Romania prin inregistrarea sediului permanent nu are decat natura unei sarcini administrative trasate acestora de catre autoritatea responsabila cu autorizarea finantarii prin Instructiunea nr. 30/28.06.2006, care nu poate constitui izvor al obligatiei contestatarei de a-si inregistra sediul permanent in Romania.

Totodata, faptul ca societatea contestatara a ignorat prevederile legislatiei fiscale din Romania o perioada indelungata de timp si si-a inregistrat un sediu permanent in Romania abia in data de 09.05.2007 (dupa 5 ani de la debutul santierelor) nu inseamna ca, in lipsa inregistrarii, activitatea de consultanta si de supervizare a santierelor s-a desfasurat in strainatate. Dimpotriva, natura activitatilor desfasurate si durata acestora determina concluzia ca societatea germana a desfasurat activitati in Romania prin intermediul unor sedii permanente, iar inregistrarea lor fiscala reprezinta o consecinta, nu o preconditione a modului de desfasurare a activitatilor.

In concluzie, **societatea nerezidenta ABC GmbH (fosta GCG GmbH) avea obligatia inregistrarii unui sediu permanent la autoritatile fiscale din Romania incepand cu anul 2002 pentru activitatile de asistenta tehnica, supraveghere, consultanta si supervizare aferente santierelor din Facsani si O.**

2. Din momentul in care a intervenit obligatia societatii nerezidente de a-si inregistra un sediu permanent pentru activitati desfasurate in Romania, aceasta nu mai este considerata persoana impozabila stabilita in strainatate, **ci persoana impozabila stabilita in Romania in intelesul TVA**, potrivit legislatiei fiscale in vigoare **in perioada 2004-2006** (organele fiscale au stabilit ca societatea nerezidenta avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA pana in data de 10.02.2004).

Din acest punct de vedere, in perioada 2004-2006, legislatia in materie de TVA lega notiunea de "persoana impozabila stabilita" de notiunea de "sediul permanent" specifica legislatiei impozitului pe profit, in sensul ca erau considerate persoane impozabile stabilite in strainatate doar persoanele care nu aveau in Romania "un sediu permanent de la care serviciile sunt prestate sau livrarile sunt efectuate" (art. 151 alin. (2) din Codul fiscal, in vigoare in perioada 2004-2006). *Per a contrario*, persoanele straine care prestau servicii prin intermediul unor sedii permanente in Romania deveneau persoane impozabile stabilite in Romania.

In speta, **calitatea de persoana impozabila stabilita in Romania in perioada 2004-2006 a societatii nerezidente ABC GmbH (fosta GCG GmbH) rezulta din:**

- pe de o parte, societatea avea obligatia inregistrarii unui **sediul permanent** intrucat serviciile de asistenta tehnica, supraveghere, consultanta si supervizare acordate santierelor au implicat prezenta specialistilor la fata locului, pe teritoriul Romaniei, pentru o durata mai mare de 6 luni;

- pe de alta parte, pentru astfel de activitati se considera, in intelesul TVA, ca **locul prestarii este locul unde sunt situate santierele**, conform prevederilor art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, potrivit carora:

"Art. 133. - (2) Prin exceptie de la alin. (1), pentru urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi:

a) *locul unde bunul imobil este situat*, pentru prestarile de servicii efectuate in legatura directa cu un bun imobil, inclusiv prestatiiile agentilor imobiliare si de expertiza, ca si *prestarile privind pregatirea sau coordonarea executarii lucrarilor imobiliare*, cum ar fi, de exemplu, prestatiiile furnizate de arhitecti si *serviciile de supervizare*".

Avand in vedere natura activitatilor desfasurate de societatea nerezidenta ce implicau existenta unui sediu permanent in Romania, de la care erau prestate serviciile pentru santierele situate in F si O, aceasta **avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de TVA in Romania prin intermediul sediului permanent**, in conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, in forma in vigoare in perioada 2004-2006, care stipuleaza ca "orice persoana impozabila trebuie sa declare inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila".

Cum societatea nerezidenta este considerata persoana impozabila stabilita in Romania, **ea avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de TVA in Romania prin intermediul sediului permanent**, ce devine angajat din punct de vedere al drepturilor si obligatiilor privind TVA pentru toate operatiunile efectuate in Romania de ABC GmbH Germania, **atat pentru cele care sunt atribuite sediului permanent, cat si pentru cele care nu sunt atribuibile sediului permanent, consecinta fireasca a faptului ca acest sediu este o prelungire a activitatii persoanei juridice insasi, in calitate de sediu secundar fara personalitate juridica.**

Ca atare, chiar si in situatia in care o parte din activitatile necesare realizarii contractelor incheiate cu beneficiarii romani au putut fi realizate de biroul societatii-mama din strainatate, sediul permanent este raspunzator pentru toate aceste servicii din punct de vedere al aplicarii legislatiei romanesti in materie de TVA. Din acest punct de vedere, cum societatea straina este considerata stabilita in Romania prin intermediul sediului permanent, **aceasta nu poate fi considerata persoana impozabila numai pentru anumite activitati si pentru altele nu, cata vreme activitatile desfasurate au exclusiv caracter economic si au locul prestarii in Romania.**

Astfel, pentru operatiunile realizate in mod direct, sediul permanent avea obligatia emiterii de facturi fiscale in regimul obisnuit aplicat de orice persoana impozabila din Romania, iar pentru operatiunile care erau realizate de societatea-mama din strainatate, sediul permanent avea obligatia aplicarii unei proceduri asemanatoare reprezentantului fiscal, care presupunea ca, pe de o parte, societatea-mama sa transmita sediului o factura si doua copii destinate beneficiarului sau, fara a indica suma TVA, iar pe de alta parte, sediul sa emita factura fiscala cu TVA in regimul derogatoriu specific, cu mentiunea "activitati care nu sunt atribuibile sediului permanent" si s-o transmita beneficiarului impreuna cu factura externa.

De altfel, chiar prin contestatia formulata societatea recunoaste ca obligatia platii TVA intervine in situatia in care serviciile au fost prestate prin intermediul sediului permanent din Romania, atunci cand invoca adresa nr. fff/2010 emisa de Ministerul Finantelor Publice - Directia de legislatie in domeniul TVA, in care se arata:

"[...] Avand in vedere prevederile legale prezentate anterior, in cazul in care se poate dovedi ca serviciile in discutie au fost prestate de catre consultantul german de la un sediu permanent situat pe teritoriul Romaniei, se considera ca acesta nu este o persoana stabilita in strainatate si nu sunt aplicabile prevederile art. 151 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal".

In acest sens, sustinerile contestatarei ABC - SEDIU PERMANENT privind prestarea serviciilor de catre biroul central si nedovedirea prestarii serviciilor de la sediul permanent **sunt simple afirmatii pro-causa, nedovedite si contrazise de documentatia cauzei**, in conditiile in care:

- legislatia in materie de TVA stabileste, cu titlu de exceptie, ca locul prestarii serviciilor de asistenta tehnica, consultanta si supraveghere a santierelor de constructii este locul unde sunt situate aceste santiere, conform art. art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal;

- "realitatea economica evidenta" invocata, anume ca marea majoritate a prestatiilor se fac de la sediile centrale, unde este localizat personalul specializat (pg. 8 paragraful 5 din contestatie) trebuia dovedita de catre contestatara, sarcina probei revenindu-i in totalitate, asa cum prevede art. 156 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, conform caruia persoana impozabila are obligatia "c) sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare in vederea stabilirii operatiunilor realizate atat la sediul principal, cat si la subunitati";

- dimpotriva, tocmai in virtutea acestei "realitati economice evidente", **serviciile de asistenta tehnica, supraveghere, consultanta si supervizare a unor santiere de constructii nu puteau fi prestate in favoarea beneficiarilor decat prin prezenta specialistilor prestatoarei la fata locului, adica pe santierele din F si O**, biroul din strainatate avand rolul de a coordona aceste activitati;

- **prestarea serviciilor in legatura indisolubila cu prezenta specialistilor pe santiere** este dovedita si de decontarea si facturarea serviciilor catre beneficiari (a se vedea factura nr. mentionata anterior);

- propriile afirmatii ale contestatarei contrazic aceste sustineri, atunci cand recunoaste ca activitatea de supervizare a lucrarilor de executie se desfasoara pe santiere si ca societatea detine birouri administrative, unde inginerii implicati in proiect isi pot planifica activitatea (pg. 8 paragrafele 6 si 7 din contestatie).

Rezulta ca sustinerea contestatarei privind obligativitatea beneficiarilor de a plati taxa in conformitate cu prevederile art. 151 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (2) din Codul fiscal este vadit neintemeiata, in conditiile in care, **prin intermediul sediului permanent, ea se considera persoana impozabila stabilita in Romania pentru toate operatiunile care au locul prestarii in Romania.**

Totodata, faptul ca societatea contestatara nu s-a inregistrat ca platitor de TVA in perioada 2004-2006 prin intermediul sediului permanent **nu semnifica lipsa responsabilitatilor ce îi revin in ceea ce priveste** taxarea operatiunilor, existenta documentelor justificative sau **indeplinirea conditiilor necesare pentru a justifica operatiunile scutite de taxa**, plata taxei, evidenta si declararea operatiunilor, corelativ cu dreptul de a-si deduce taxa aferenta achizitiilor, in conditiile prevazute de legislatia fiscala specifica.

Daca s-ar admite ca lipsa inregistrarii echivaleaza cu lipsa oricaror obligatii in privinta TVA pentru contestatara, in situatia in care legea fiscala confera contribuabililor initiativa inregistrarii ca platitor de TVA, ar insemna ca legea fiscala reglementeaza o obligatie pur potestativa (si voluero) pentru contribuabili, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat; dimpotriva, procedura de inregistrare ca platitor de TVA are in vedere ipoteza contribuabilului diligent si de buna credinta, caruia îi acorda prerogativa initierii acestei proceduri, fiind inadmisibila ca lipsa unei asemenea inregistrari sa profite tocmai persoanei careia îi apartine culpa neinregistrarii, pentru a obtine exonerarea obligatiilor ce decurg din calitatea de persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata.

Mai mult, desi invoca regula de drept *tempus regit actum*, contestatara incearca sa justifice inexistenta obligatiei de inregistrare a sediului permanent ca platitor pentru perioada de pana la data de 31 decembrie 2006, apeland la modificarile legislative survenite dupa data 1 ianuarie 2007, urmare armonizarii legislatiei de TVA cu directivele comunitare in materie.

Rezulta ca in perioada 2004-2006 contestatara ABC - SEDIU PERMANENT avea calitatea de persoana obligata la plata TVA si era obligata sa se inregistreze ca platitor de TVA pentru serviciile prestate cu locul prestarii in Romania.

3.1.2. Cu privire la scutirea de TVA pentru serviciile prestate pe teritoriul Romaniei si finantate din fonduri comunitare nerambursabile

Cauza supusa solutionarii este daca sediul permanent din Romania al societatii germane poate beneficia de scutirea de TVA pentru serviciile prestate si finantate de beneficiari din fonduri comunitare nerambursabile, fara sa detina certificatul de scutire de TVA prevazut de legislatia in materie.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 rezulta ca organele de inspectie fiscala ale Administratiei Finantelor Publice sector y au constatat ca serviciile prestate de ABC prin intermediul sediului permanent au fost finantate din fonduri comunitare, in principiu scutite de TVA, dar nu au acordat scutirea intrucat, in calitate de persoana impozabila stabilita in Romania, facturarea trebuia sa aiba un certificat de scutire eliberat de autoritatile fiscale competente din Romania.

Prin contestatia formulata, ABC - SEDIU PERMANENT sustine ca serviciile respective beneficiaza de scutire de TVA, in baza Memorandumului aprobat prin O.G. nr. 43/2001, care nu impune nicio conditie de fond ori de forma pentru acordarea scutirii si care se

aplica cu prioritate in temeiul prevederilor art. 1 alin. (4) din Codul fiscal. Prin conditionarea acordarii scutirii de existenta certificatului de scutire solicitat de beneficiar, Normele aprobate succesiv prin O.M.F.P. nr. 141/2004, respectiv O.M.F.P. nr. 1.880/2005 contravin solutiei furnizate de Codul fiscal si emise in contradictoriu cu art. 77-78 din Legea nr. 24/2000.

In drept, conform art. 143 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada 2004-2006:

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:

[...]

1) livrarile de bunuri si **prestarile de servicii finantate din ajutoare sau imprumuturi nerambursabile** acordate de catre guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara, inclusiv din donatii ale persoanelor fizice;

[...]

(2) Prin norme se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si, dupa caz, procedura si conditiile care trebuie indeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata".

Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, **scutirea de TVA anterior prevazuta a fost abrogata**, dispozitiile tranzitorii prevazute la art. 161 alin. (18) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare stabilind urmatoarele:

"CertIFICATELE DE SCUTIRE DE TAXA ELIBERATE PANA LA DATA ADERARII pentru livrari de bunuri si prestari de servicii finantate din ajutoare sau imprumuturi nerambursabile acordate de guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara sau de persoane fizice *isi pastreaza valabilitatea pe perioada derularii obiectivelor*. Nu sunt admise suplimentari ale certificatelor de scutire dupa data de 1 ianuarie 2007".

Referitor la documentele, procedura si conditiile de acordare a scutirilor prevazute de art. 143 din Codul fiscal, prin Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din ajutoare sau din imprumuturi nerambursabile acordate de guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara, inclusiv din donatii ale persoanelor fizice, prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 141/2004 s-au stabilit urmatoarele:

"Art. 3. - (1) Scutirea de taxa pe valoarea adaugata, prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. 1) din Legea nr. 571/2003, poate fi realizata prin urmatoarele modalitati:

a) prin restituirea taxei pe valoarea adaugata, potrivit art. 149 alin. (9) din Legea nr. 571/2003, catre beneficiarii fondurilor nerambursabile care nu sunt platitori de taxa pe valoarea adaugata, conform procedurii prevazute la art. 4;

b) prin facturarea fara taxa pe valoarea adaugata de catre furnizorii/prestatorii persoane impozabile romane, care participa la realizarea obiectivelor sau proiectelor finantate din fondurile prevazute la art. 1 si 2, denumiti in continuare contractori, si de catre furnizorii sau prestatorii acestora din Romania, denumiti in continuare subcontractori, a bunurilor livrate si a serviciilor prestate. Prin persoana impozabila romana se intelege orice furnizor/prestator care isi are stabilit in Romania sediul activitatii economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, in lipsa acestuia, domiciliul ori resedinta sa obisnuita. Persoanele impozabile stabilite in strainatate care si-au desemnat reprezentant fiscal in Romania sunt considerate persoane impozabile romane. Operatiunile de natura celor prevazute la art. 133 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 nu se factureaza prin reprezentantul fiscal chiar daca persoana impozabila stabilita in strainatate si-a desemnat un reprezentant fiscal in Romania. Contractorii si subcontractorii isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente intrarilor destinate realizarii obiectivului sau a proiectului. Facturarea fara taxa pe valoarea adaugata se poate efectua numai pe baza unui certificat de scutire de taxa pe

valoarea adaugata, care se solicita pentru contractori si subcontractori de catre beneficiarii fondurilor sau, dupa caz, de catre agentia de implementare, conform procedurii prevazute la art. 5. Facturarea se efectueaza catre beneficiarii fondurilor, mentionandu-se pe factura, atunci cand este cazul, si agentia de implementare prin care se face plata;

c) scutirea de la plata taxei pe valoarea adaugata a beneficiarilor pentru:

1. *serviciile de natura celor prevazute la art. 133 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, prestate de catre persoane impozabile stabilite in strainatate, indiferent daca acestea si-au desemnat sau nu si-au desemnat un reprezentant fiscal in Romania, pentru care se aplica obligatoriu taxare inversa. Beneficiarii vor justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu factura emisa de catre prestator si documente din care sa rezulte ca finantarea este asigurata din fondurile prevazute la art. 1 si 2. In situatia in care persoane impozabile stabilite in strainatate realizeaza in exclusivitate servicii de natura celor prevazute la art. 133 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, acestea pot sa-si desemneze un reprezentant fiscal în Romania in vederea recuperarii taxei pe valoarea adaugata pentru achizitii de bunuri si/sau servicii finantate din fondurile prevazute la art. 1 si 2;*

2. *servicii pentru care se aplica taxare inversa intrucat persoana impozabila stabilita in strainatate nu si-a desemnat un reprezentant fiscal in Romania, conform prevederilor art. 151 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003. Beneficiarii vor justifica scutirea de taxa pe valoarea adaugata cu factura emisa de catre prestator, documente din care sa rezulte ca finantarea este asigurata din fondurile prevazute la art. 1 si 2 si o declaratie pe propria raspundere a persoanei impozabile stabilite in strainatate ca nu si-a desemnat un reprezentant fiscal in Romania. Daca persoana impozabila stabilita in strainatate si-a desemnat un reprezentant fiscal in Romania, nu se aplica taxare inversa pentru operatiunile prevazute la art. 151 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003, respectiv operatiunile trebuie derulate prin reprezentant fiscal, fiind aplicabile prevederile lit. b) in vederea scutirii de taxa pe valoarea adaugata".*

"Art. 5. - (4) Certificatul de scutire de taxa pe valoarea adaugata eliberat este valabil pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate de la data eliberarii, pe toata durata de realizare a obiectivului sau, dupa caz, a proiectului, in conditiile in care se face dovada existentei sursei de finantare din fondurile prevazute la art. 1 si 2. [...]"

(5) Furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii, contractori sau subcontractori, au obligatia sa mentioneze pe factura numarul si data certificatului in baza caruia factureaza in regim de scutire".

"Art. 6. - (1) Pentru operatiunile efectuate inainte de eliberarea certificatului de scutire de taxa pe valoarea adaugata se aplica prevederile art. 3 alin. (1) lit. a) in cazul beneficiarilor care nu sunt platitori de taxa pe valoarea adaugata si prevederile alin. (2) in cazul beneficiarilor inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata".

Ulterior, Normele aprobate prin O.M.F.P. nr. 141/2004 au fost inlocuite prin Normele aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.880/2005, care, in esenta, prevad la art. 3 aceleasi modalitati de realizare a scutirii de TVA prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. 1) din Codul fiscal.

Prin urmare, din cele citate rezulta ca scutirea de TVA pentru prestarile de servicii finantate din fonduri nerambursabile se realizeaza cu respectarea conditiilor, procedurii si documentatiei stabilite prin Normele aprobate prin ordinul ministrului finantelor publice, care reprezinta norma legala in baza careia se aplica si se realizeaza scutirea.

Din acest punct de vedere, Normele prevad, in esenta, trei modalitati legale prin care se realizeaza efectiv scutirea de TVA, si anume:

① *prin restituirea TVA catre beneficiarii fondurilor nerambursabile care nu sunt platitori de taxa;*

② *prin facturarea fara taxa de catre prestatorii persoane impozabile romane, inclusiv persoanele impozabile straine stabilite in Romania prin intermediul unui sediu permanent sau persoanele impozabile stabilite in strainatate si care si-au desemnat reprezentant fiscal in Romania, numai pe baza certificatului de scutire de TVA eliberat la cererea beneficiarilor/agentiilor de implementare;*

③ *prin scutirea de taxa a beneficiarilor pentru serviciile prestate de persoane impozabile stabilite in strainatate, daca acesti prestatori nu si-au desemnat un reprezentant fiscal in Romania, precum si pentru serviciile pentru care locul prestarii se considera a fi sediul clientului, indiferent daca acesti prestatori si-au desemnat sau nu reprezentant fiscal in Romania.*

In speta, dupa cum s-a demonstrat la pct. 3.1.1 din prezenta decizie, **firma germana ABC este persoana impozabila stabilita in Romania in perioada 2004-2006** prin intermediul sediului permanent pentru toate serviciile de asistenta tehnica, supraveghere, consultanta si supervizare aferente unor santiere de constructii-montaj, atat pentru serviciile prestate in mod nemijlocit prin intermediul sediului permanent, cat si pentru eventualele servicii prestate din strainatate, dar pentru care locul prestarii este in Romania si independent de faptul ca, prin nerespectarea legislatiei fiscale romane, firma germana nu si-a inregistrat sediul permanent chiar de la debutul activitatii sale pe santierele din Romania (anul 2002).

Ca atare, nefiind vorba de o persoana impozabila stabilita in strainatate, ci de o persoana impozabila stabilita in Romania, scutirea de TVA in cazul serviciilor prestate de ABC se putea realiza numai prin modalitatile prevazute de la pct. ① si pct. ②, anterior explicitate, respectiv fie prin facturarea cu TVA catre beneficiari, acestia urmand sa solicite restituirea taxei in cazul in care nu sunt inregistrati ca platitori de TVA, fie prin facturarea serviciilor prestate fara taxa, dar numai pe baza certificatului de scutire, cu obligatia mentionarii pe factura a numarului si datei certificatului in baza caruia se realizeaza facturarea in regim de scutire.

Cu alte cuvinte, **ABC din Germania trebuia sa se comporte ca orice persoana impozabila romana, platitoare de TVA si sa procedeze la facturarea fara TVA catre beneficiari numai daca acestia ii prezentau certificatul de scutire**, in care ABC sa fie mentionata in calitate de constructor/subcontractor. Pe cale de consecinta, in lipsa certificatului de scutire, ABC era obligata sa factureze serviciile prestate cu TVA, beneficiarii avand posibilitatea sa solicite restituirea taxei facturate in vederea realizarii scutirii de TVA prevazute de lege.

Scutirea de TVA pentru serviciile finantate din fonduri nerambursabile, chiar daca este prevazuta de Codul fiscal si de Memorandumurile de finantare (aprobrate prin O.G. nr. 8/2002 si O.G. nr. 9/2002 privind contractele finantate din fondurile ISPA pentru cele doua obiective, nu prin O.G. nr. 43/2001, care se refera la programele PHARE, invocata gresit de contestatara) nu se poate aplica in mod direct, fara respectarea niciunei norme sau proceduri, cum gresit sustine contestatara intrucat, in temeiul prevederilor art. 143 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, scutirea nu se poate realiza decat cu respectarea conditiilor, procedurilor si modalitatilor prevazute prin Normele emise in scopul aplicarii concrete si justificarii acestei scutiri.

Astfel, departe de a fi o simpla formalitate, **certificatul de scutire reprezinta documentul justificativ prevazut de lege, in baza caruia un prestator poate factura fara taxa**, cu indicarea pe document a numarului si datei certificatului justificativ. Faptul ca solicitarea si obtinerea certificatului de scutire de TVA era in sarcina beneficiarilor/agentilor de implementare nu impieteaza in niciun fel asupra propriilor obligatii fiscale ale contestatarei in materie de TVA, care trebuia sa factureze serviciile prestate cu TVA, beneficiarii urmand sa obtina scutirea printr-o alta modalitate prevazute de lege, respectiv pe calea restituirii pe baza de cerere adresata organelor fiscale competente.

De asemenea, **niciunul din Memorandumurile de finantare nu prevede ca scutirea de TVA**, ca si de alte impozite si taxe, pentru obiectivele finantate din

fonduri comunitare nerambursabile se acorda in mod direct, **fara nicio formalitate si fara nicio conditie, legiuitorul roman avand dreptul sa aleaga mijloacele juridice pe care le considera adecvate** pentru respectarea prevederilor la care s-a angajat in relatia cu organismele finantatoare. De altfel, prevederea de la art. 141 alin. (1) lit. 1) din Codul fiscal nu contravine in niciun fel prevederilor din Memorandumuri, nefiind incidente prevederile art. 1 alin. (4) din Codul fiscal.

Sustinerea contestatarei privind nelegalitatea invocarii de catre organele fiscale a prevederilor continute in O.M.F.P. nr. 141/2004, respectiv O.M.F.P. nr. 1.880/2005 nu este intemeiata intrucat organele fiscale sunt obligate sa respecte intocmai normele metodologice, instructiunile si ordinele date de Ministerul Finantelor Publice in aplicarea Codului fiscal. Acordarea scutirii pe baza de certificat de scutire, ca solutie prevazuta de Normele aprobate prin cele doua ordine de ministru nu contravine dispozitiilor art. 77 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative, republicata intrucat Normele in cauza au fost emise in temeiul art. 143 alin. (2) din Codul fiscal, **legea acordand dreptul legiuitorului secundar sa stabileasca prin norme documentele, procedura si conditiile ce trebuiau indeplinite pentru aplicarea scutirilor de taxa pe valoarea adaugata.**

Totodata, se retine ca situatia de fapt in care societatea contestatara nu este in masura sa beneficieze de scutirea de TVA pentru serviciile prestate *nu se datoreaza dispozitiilor legale interne ce ar contraveni scutirii convenite de statul roman cu organismele internationale finantatoare, ci este doar consecinta propriei conduite culpabile pe care contestatara a inteles sa o adopte, prin nerespectarea legislatiei fiscale din Romania* si neinregistrarea sediului permanent in scopuri fiscale, inclusiv de TVA, asa cum s-a demonstrat anterior.

In ceea ce priveste invocarea de catre contestatara a principiului bunei-credinte pe motiv ca, pe parcursul derularii proiectelor, Unitatea Centrala de Finante si Contracte din Ministerul Finantelor Publice nu i-a adus la cunostinta obligatia facturarii cu TVA si le-a decontat fara TVA, se retine ca, potrivit art. 5 Cod civil, nu se poate deroga de la lege prin invoiala partilor dintr-un contract. Faptul ca scutirea de TVA este prevazuta de lege nu absolve in niciun fel partile contractante de obligatiile prevazute de lege cu privire la respectarea conditiilor si obtinerea documentelor justificative necesare pentru aplicarea acestei scutiri.

De asemenea, decontarea facturilor de catre un departament din cadrul Ministerului Finantelor Publice nu are nicio relevanta in privinta obligatiilor de natura fiscala ale contestatarei intrucat **raporturile juridice stabilite intre parti in baza contractelor incheiate sunt de natura pur civila, nefiind raporturi juridice de natura fiscala sau procedural fiscala** si, conform principiilor de drept, fiecare participant la raporturile juridice raspunde pentru propriile fapte. In acest sens, contestatara nu poate opune responsabilitatea si eventuala culpa a ordonatorului in privinta decontarii facturilor propriei culpe dovedite in nerespectarea prevederilor legislatiei fiscale.

Referitor la depasirea perioadei de inspectie de 3 luni, ceea ce conduce la o veritabila exceptie de primare a inspectiei fiscale, asa cum invoca contestatara, se retine ca dispozitiile procedurale fiscale nu prevad o asemenea sanctiune juridica. Termenul de 3 luni prevazut de art. 104 din Codul de procedura fiscala este un termen de recomandare, avand ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, iar depasirea lui nu este sanctionata nici cu "perimarea", nici cu nulitatea absoluta a deciziei de impunere emisa in urma inspectiei, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens. Prin urmare, cata vreme obligatiile fiscale stabilite in sarcina contribuabililor in urma unei inspectii fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligatia constitutională sa contribuie, prin impozite si taxe, la cheltuielile publice, fara ca o atare contributie sa fie considerata ca o vatamare a drepturilor si intereselor lor legitime.

In consecinta, avand in vedere cele anterior demonstrate, rezulta ca ABC - SEDIU PERMANENT avea obligatia colectarii taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile de supraveghere, consultanta si supervizare aferente unor santiere de constructii-montaj, in lipsa certificatului de scutire prezentat de beneficiari, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA stabilita suplimentar in suma de V1 lei.

3.2. Cu privire la diferenta suplimentara de TVA in suma de V2 lei, aferenta perioadei mai 2007 - mai 2008

Cauza supusa solutionarii este daca societatea germana este persoana obligata la plata taxei pentru serviciile de asistenta tehnica, supraveghere, consultanta si supervizare legate de santiere de constructii-montaj situate in Romania, in conditiile in care este inregistrata in scopuri de TVA prin intermediul sediului permanent, iar serviciile respective au fost facturate beneficiarilor ulterior inregistrarii.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. rif/2010 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au constatat ca firma germana ABC GmbH si-a inregistrat sediul permanent in scopuri de TVA in Romania incepand cu data de 09.05.2007.

In perioada mai 2007 - mai 2008 sediul permanent a emis atat facturi cu TVA, pe care ulterior le-a stornat in data de 28.12.2007, cat si facturi fara TVA. Pentru prestatile facturate de sediul permanent in lunile iunie si decembrie 2007, respectiv luna mai 2008, organele de inspectie fiscala colectand suplimentar suma de V2 lei.

In drept, incepand cu anul 2007, urmare aderarii Romaniei la Uniunea Europeana si transpunerii directivelor comunitare in materie de TVA devin incidente prevederile art. 125¹, art. 150 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 343/2006:

"Art. 125¹ - *Semnificatia unor termeni si expresii*

(2) In intelesul prezentului titlu:

[...]

b) o persoana impozabila este stabilita in Romania in cazul in care sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

1. persoana impozabila are in Romania un sediu central, o sucursala, o fabrica, un atelier, o agentie, un birou, un birou de vanzari sau cumparari, un depozit sau orice alta structura fixa, cu **exceptia santierelor de constructii;**

2. structura este condusa de o persoana imputernicita sa angajeze persoana impozabila in relatiile cu clientii si furnizorii;

3. persoana care angajeaza persoana impozabila in relatiile cu clientii si furnizorii sa fie imputernicita sa efectueze achizitii, importuri, livrari de bunuri si prestari pentru persoana impozabila;

4. obiectul de activitate al structurii respective sa fie livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, conform prezentului titlu".

"Art. 150. - *Persoana obligata la plata taxei pentru operatiunile taxabile din Romania*

(1) Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care se aplica prevederile lit. b)-g);

b) persoana impozabila care actioneaza ca atare si care beneficiaza de serviciile prevazute la art. 133 alin. (2) lit. g), daca aceste servicii sunt prestate de o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania, chiar daca este inregistrata in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 alin. (4);

c) persoana inregistrata conform art. 153 sau 153¹, care beneficiaza de serviciile prevazute la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 si lit. i) si care a comunicat prestatorului codul sau de inregistrare in scopuri de TVA in Romania, daca aceste servicii sunt prestate de o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania, chiar daca este inregistrata in scopuri de TVA in Romania, conform art. 153 alin. (4);

g) persoana impozabila actionand ca atare sau persoana juridica neimpozabila, stabilita in Romania sau nestabilita in Romania, dar inregistrata prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrari de bunuri sau prestari de servicii care au loc in Romania, conform art. 132 sau 133, altele decat cele prevazute la lit. b)-e), **daca sunt realizate de o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania si care nu este inregistrata in Romania, conform art. 153**".

"Art. 153. - *Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA*

(4) O persoana impozabila care nu este stabilita, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si nici inregistrata in scopuri de TVA in Romania, care are sau nu un sediu fix in Romania si care este obligata la plata taxei pentru o livrare de bunuri sau prestare de servicii, conform art. 150 alin. (1) lit. a), va solicita inregistrarea in scopuri de TVA la organele fiscale competente, inainte de efectuarea respectivei livrari de bunuri sau prestari de servicii. [...]"

Din normele legale sus-citate rezulta ca, dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, legislatia fiscala in materie de TVA, armonizata pe deplin cu directivele comunitare in materie nu mai conditioneaza calitatea de persoana obligata la plata taxei a persoanei impozabile din strainatate de existenta unui sediu permanent in Romania, ci de natura serviciilor prestate, indeplinirea unor conditii specifice anume legate de notiunea de "persoana stabilita" si existenta inregistrarii in scopuri de TVA.

Astfel, urmare aderarii Romaniei la Uniunea Europeana si transpunerii directivelor comunitare in materie, notiunea de "persoana stabilita" in intelesul taxei pe valoarea adaugata nu mai este legata de notiunea de "sediul permanent" specifica legislatiei impozitului pe profit, ci se circumscrie unor conditii anume stabilite in legislatia TVA, asa cum sunt ele definite la art. 125¹ alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, fiind adevarata afirmatia contestatarei referitoare la modificarea legislatiei fiscale in aceasta privinta.

In baza acestor prevederi, se retine ca societatea nerezidenta nu mai era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru simplul fapt ca avea sedii permanente pe teritoriul Romaniei, dar din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca **ABC - SEDIU PERMANENT s-a inregistrat in evidenta platitorilor de TVA in data de 09.05.2007**, prin depunerea declaratiei de inregistrare fiscala nr./02.05.2007, obtinand certificatul de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr.

Or, prin inregistrarea in scopuri de TVA in Romania, incepand cu data de 09.05.2007 obligatiile contestatarei in ceea ce priveste respectarea legislatiei in materie de TVA sunt consolidate pe deplin, inclusiv in ceea ce priveste taxarea operatiunilor care au locul prestarii in Romania, cum este cazul serviciilor de asistenta tehnica, supraveghere, consultanta si supervizare pentru santiere, pentru care locul prestarii este locul unde este situat bunul imobil (locul santierelor), conform exceptiei pastrate la art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Ca atare, sustinerile contestatarei privind "nestabilirea" acesteia pe teritoriul Romaniei in intelesul TVA, urmare modificarilor legislative produse dupa data de 1 ianuarie 2007 **nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat aceasta s-a inregistrat in scopuri de TVA pe baza de cerere si nu a fost inregistrata de organele fiscale din oficiu**, motiv pentru care, odata inregistrata in data de 9 mai 2007, este obligata sa respecte toate obligatiile specifice platitorilor TVA, asa cum s-a precizat anterior.

Se retine ca obligatia contestatarei la plata TVA pentru serviciile prestate pe teritoriul Romaniei **ulterior datei de 9 mai 2007 reiese indubitabil din prevederile art. 150 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, care consacra regula generala conform careia prestatorul/furnizorul este persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata.**

Pentru a nu se aplica aceasta regula generala si a se aplica una din exceptiile care stabilesc obligatia platii TVA in sarcina beneficiarului, se retine ca **trebuie indeplinite intocmai cerintele pentru a se aplica aceste exceptii**, in baza principiului de drept *exceptio est strictissimae interpretationis*.

In acest sens, **analizand fiecare din aceste exceptii, rezulta ca niciuna dintre ele nu poate fi aplicata in speta intrucat:**

- exceptia de la art. 150 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal nu poate fi aplicata deoarece se refera la alte tipuri de servicii decat cele in discutie, respectiv la serviciile prevazute la art. 133 alin. (2) lit. g) si nu *la serviciile de asistenta tehnica, consultanta si supervizare a santierelor prestate de contestatara si prevazute la art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal;*

- exceptia de la art. 150 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal nu poate fi aplicata deoarece se refera la alte tipuri de servicii decat cele prestate de contestatara, respectiv la serviciile prevazute la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h pct. 2 si lit. i) din Codul fiscal;

- exceptia de la art. 150 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal nu poate fi aplicata deoarece se refera la livrarile de energie electrica si gaze naturale;

- exceptia de la art. 150 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal nu poate fi aplicata deoarece se refera la livrarile efectuate in cadrul unor operatiuni triunghiulare;

- exceptia de la art. 150 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal nu poate fi aplicata deoarece se refera la traficul international de bunuri;

- exceptia de la art. 150 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal nu poate fi aplicata **deoarece prevede doua conditii cumulative pentru aplicarea exceptiei**, respectiv ca serviciile sa fie "realizate de o persoana impozabila care nu este stabilita in Romania **si** care nu este inregistrata in Romania, conform art. 153"; or, **desi contestatara nu este stabilita in Romania, ea este totusi inregistrata in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal**, prin proprie vointa, **nefiind indeplinita a doua conditie cumulativa pentru aplicarea exceptiei.**

De asemenea, *se retine ca legiuitorul a stabilit anume pentru ce tipuri de servicii este obligat beneficiarul la plata TVA, in situatiile in care prestatorul, desi nu este persoana stabilita in Romania, este totusi inregistrat in scopuri de TVA in Romania.* Este vorba de serviciile prevazute de la art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, pentru care se aplica exceptia de la art. 150 alin. (1) lit. b) din lege si de serviciile prevazute la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h pct. 2 si lit. i) din Codul fiscal, pentru care se aplica exceptia de la art. 150 alin. (1) lit. c) din lege. Rezulta ca nestabilirea in Romania a persoanelor impozabile straine, concomitent cu inregistrarea lor in scopuri de taxa la autoritatile fiscale romane poate fi luata in considerare la exceptarea de la plata a prestatorului strain doar pentru serviciile expres stabilite de legea fiscala; cum contestatara a prestat servicii ce nu se incadreaza in aceste exceptii, aceasta nu se poate prevala de faptul ca nu trebuie considerata persoana impozabila stabilita in Romania in acceptiunea taxei pe valoarea adaugata, ipoteza normei juridice nefiind aplicabila in speta.

Totodata, din documentele existente la dosar reiese ca organele de inspectie fiscala **nu au stabilit in sarcina contestatarei nicio diferenta de TVA pentru perioada 01.01.2007-08.05.2007**, cand societatea nerezidenta nu era inregistrata si nici nu era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania.

Referitor la adresa nr. xxx/2008 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice R, invocata in sustinerea contestatiei, alaturi de adresa nr. fff/2010 a directiei de specialitate din minister, se retin urmatoarele:

- adresa nr. xxx/2008 nu este opozabila organelor de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y, fiind emisa de catre un alt organ fiscal teritorial, si nu catre Ministerul Finantelor Publice prin directia de specialitate, ca organ autorizat sa elaboreze norme metodologice, instructiuni si ordine in aplicarea Codului fiscal, asa cum prevede art. 1 alin. (1) din acest act normativ;

- aceasta adresa nu are caracterul unui act administrativ fiscal, susceptibil a crea drepturi si obligatii in sarcina contribuabililor;

- din adresa Directiei de legislatie in domeniul TVA nr. fff/2010 rezulta ca de la data aderarii si pana la data de 09.05.2007 persoana obligata la plata este beneficiarul serviciilor, in baza prevederilor art. 150 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal, in forma in vigoare dupa data de 1 ianuarie 2007, intrucat prestatorul german nu era persoana stabilita in Romania in intelesul art. 125¹ alin. (2) lit. b) si nici nu era inregistrat in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal;

- desi accepta aceasta concluzie (pg. 9 paragraful 1 din contestatie) a directiei de specialitate, **contestatara ignora cu desavarsire faptul ca dupa data de 9 mai 2007 s-a inregistrat pe baza de cerere in scopuri de TVA conform art. 153**, nemaifiind aplicabile prevederile exceptiei de la art. 150 alin. (1) lit. g), asa cum s-a aratat mai sus;

- din niciuna din adresele invocate de contestatara pentru a-si justifica nerespectarea propriilor obligatii in calitate de persoana inregistrata in scopuri de TVA in Romania nu reiese ca o persoana nestabilita, dar inregistrata conform art. 153 nu are obligatia platii TVA pentru serviciile de natura celor prestate de contestatara.

In subsidiar, se retine ca, incepand cu data de 1 ianuarie 2007, scutirea pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din fonduri nerambursabile nu se mai aplica, dispozitiile art. 143 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2006, fiind modificate prin Legea nr. 343/2006.

In consecinta, avand in vedere ca incepand cu data de 9 mai 2007 contestatara insasi s-a inregistrat in scopuri de TVA in Romania, aceasta are calitatea de persoana obligata la plata TVA, in conformitate cu prevederile art. 150 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pentru serviciile taxabile cu locul prestarii in Romania, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de V2 lei datorata in perioada mai 2007 - mai 2008.

3.3. Referitor la accesoriile aferente in suma de TSM lei

Cauza supusa solutionarii este daca sucursala datoreaza accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere nr. di/2010 ABC - SEDIU PERMANENT a fost obligata la plata unor majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de S4 lei, calculate pana la data de 31.08.2010.

Contestatara considera ca nu datoreaza accesoriile in suma de TSM lei. aferente diferentei suplimentare de TVA ce face obiectul contestatiei.

In drept, incepand cu data de 01.01.2004 a intrat in vigoare O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care, la art. 108 alin. (1) [devenit ulterior, in formele republicate ale ordonantei, art. 114 alin. (1), respectiv art. 115 alin. (1)], prevede ca "**pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere**".

Potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, in baza prevederilor O.U.G. nr. 39/2010, incepand cu data de 01.07.2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu dobanzi si penalitati de intarziere, cu acelasi regim de accesorii aferente creantelor fiscale principale.

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora contestatara datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ramasa de plata de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 17 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art. 8 alin. (3), art. 133 alin. (2) lit. a), art. 143 alin. (1) lit. 1) si alin. (2) si art. 151 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada 2004-2006, art. 133 alin. (2) lit. a), art. 150 alin. (1) lit. a) si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007, pct. alin. 54 alin. (6), (7), (9) si pct. 55 alin. (1), (2) si (3) din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 3 alin. (1) lit. b) din Normele privind aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii finantate din ajutoare sau din imprumuturi nerambursabile acordate de guverne straine, de organisme internationale si de organizatii nonprofit si de caritate din strainatate si din tara, inclusiv din donatii ale persoanelor fizice, prevazuta la art. 143 alin. (1) lit. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 141/2004, art. 3 din Normele aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.880/2005, art. 119, art. 120 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de ABC - SEDIU PERMANENT impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. di/2010, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y, pentru TVA ramasa de plata si accesoriile aferente in suma de **TSC** 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 Curtea de Apel Bucuresti.