



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 458 din .2012**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**.X. .X. .X. AG - Sediu Permanent**  
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 907164/26.07.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația finanțelor publice a sectorului x .X. - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./25.07.2012 asupra contestației formulate de .X. .X. .X. AG - Sediu Permanent CUI X, cu sediul social în .X., strada X nr.X, etaj X, sectorul X. .X. .X. .X. AG - Sediu Permanent contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 corectată emisă de Administrația finanțelor publice a sectorului .X. .X. - Activitatea de inspecție fiscală - Serviciul inspecție fiscală persoane juridice .X., respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA ,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 emisă de Administrația finanțelor publice a sectorului X .X. - Activitatea de inspecție fiscală a fost comunicată contribuabilului la data de 06.06.2012 conform adresei nr..X./06.06.2012 existentă la dosarul cauzei.

Ulterior, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.05.2012 a fost corectată în baza prevederilor art.48 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul diminuării majorărilor de întârziere la plata taxei pe valoarea adăugată de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012, corectată, respectiv **26.06.2012**, conform semnăturii de primire a reprezentantului societății de pe adresa nr..X./27.06.2012 de înaintare a actelor administrative fiscale, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația finanțelor publice a sectorului .X. .X. la data de **04.07.2012** sub nr..X., conform ștampilei aplicată de Serviciul registratură din cadrul acestei instituții pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. .X. .X. AG - Sediul Permanent.

I.Prin contestația formulată, .X. .X. .X. AG - Sediul Permanent solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.05.2012 și rambursarea TVA în sumă de .X. lei instituită drept taxă colectată în sarcina societății și restituirea majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei și a penalităților în sumă de .X. lei.

Societatea arată că este persoană impozabilă cu sediul activității economice în Austria și are obiect principal de activitate, consultanță pentru afaceri și management.

Ca urmare a achiziționării în anul 2004 de către .X. Austria a 51 % din capitalul social al S.C. .X. S.A. a fost declanșată în luna noiembrie 2004, negocierea cu respectiva societate în vederea furnizării către acesta a unor servicii IT (denumite "Proiectul" în continuare) necesare pentru integrarea în cadrul grupului .X.. Astfel, la data de 15.03.2005 s-a încheiat

contractul de prestări de servicii prin care contestatara se angaja să presteze către S.C. .X. S.A., servicii de consultanță IT.

Respectivul "Proiect" era alcătuit din următoarele etape :

1. Stabilirea elementelor de bază, în cadrul căreia contestatara împreună cu alți doi subcontractori au sprijinit S.C. .X. S.A. în furnizarea informațiilor necesare pentru programul de raportare analitică și pentru soluționarea problemelor IT urgente. Conform contractului încheiat între părți „Data a fost programată pentru începutul lunii aprilie 2005, atunci când situațiile financiare consolidate ale .X. și .X. SA. Vor fi raportate, ca și indicatorii cheie de performanță pentru primul trimestru al anului 2005”.

2. Analizele și proiectarea a constat în stabilirea numărului de proiecte prioritare în vederea omogenizării S.C. .X. S.A. în cadrul grupului .X. și s-a concentrat în special pe departamentele financiar și contabilitate, control și IT.

3. Administrarea programului privind sprijinirea conducerii S.C. .X. S.A. pentru demararea și executarea transformării.

Având în vedere modul în care s-a dezvoltat "Proiectul", în data de 03.05.2005, contestatara și-a înregistrat sediul permanent în România și totodată s-a înregistrat în scopuri de TVA în România (anexa nr.5 la contestație). Până la data înregistrării Sediului permanent au fost emise facturi de către .X. .X. .X. AG din Austria (anexa nr.6 la contestație).

Ulterior, având în vedere activitatea desfășurată de .X. în România, prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2009, contestatara a solicitat la rambursare TVA în sumă de .X. lei, iar prin Decizia de impunere nr..X./27.12.2010 a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de 4.777.871 lei și respinsă la rambursare TVA în sumă de .X. lei.

Deoarece prin Decizia de soluționare nr..X./23.08.2011 a fost desființată parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 pentru suma de .X. lei, compusă din TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, contestatara a fost supusă în perioada 02.05.2012 - 3.1.05.2012 unei noi inspecții fiscale fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 emisă de Administrația finanțelor publice a sectorului .X. .X. - Activitatea de inspecție fiscală - Serviciul inspecție fiscală persoane juridice .X..

**A. .X. .X. .X. AG** - Sediul Permanent susține că pentru obligațiile fiscale aferente anului 2005 a intervenit prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a le stabili, conform prevederilor art.91 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale pct.102.6 din H.G. nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003.

Societatea susține că, deoarece pentru creanțele fiscale născute în anul 2005, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale începe să curgă la 01.01.2006 și se împlinește la data de 01.01.2011, rezultă că la data dispunerii reverificării, respectiv 23.08.2011, intervenise prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili în sarcina subscrisei obligații fiscale aferente anului 2005.

Totodată, deoarece Decizia de impunere nr..X./27.12.2010 a fost desființată pentru suma de .X. lei, nicio cauză de întrerupere sau suspendare a cursului termenului de prescripție nu este incidentă în cazul de față.

Mai mult, contestatara arată că, deoarece prin Decizia de soluționare nr..X./23.08.2011 a fost desființată parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 pentru suma de .X. lei, rezultă că aceasta din urmă nu a existat niciodată, invocând în susținere prevederile art.92 alin.2 lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, iar termenul de prescripție a continuat să curgă, fără să fi fost suspendat.

Deoarece acțiunea de reverificare a fost demarată la data de 02.05.2012 pentru creanțe fiscale aferente anului 2005, rezultă că acțiunea de reverificare nu a fost dispusă în cadrul termenului de prescripție de 5 ani, iar organele fiscale nu mai au dreptul să stabilească obligații suplimentare privind TVA și accesorii la nivelul operațiunilor realizate în anul 2005.

Contestatara consideră că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 sunt netemeinice și solicită anularea lor precum și restituirea TVA nelegal respinsă la rambursare precum și accesoriiile aferente, în temeiul prevederilor art.213 alin.5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**B.** Contestatara susține că nu este persoana obligată la plata TVA pentru serviciile către S.C. .X. S.A. anterior înregistrării sediului permanent în România în scopuri de TVA, conform prevederilor art.133 alin.2 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv că pentru serviciile de consultanță în domeniul IT prestate către S.C. .X. S.A, locul prestării se consideră a fi în România, acolo unde beneficiarul serviciilor își are sediul activității economice.

În conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pentru serviciile care au locul prestării în România, persoana obligată la plata TVA aferentă respectivelor servicii este persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA pentru operațiunile taxabile realizate, cu respectarea prevederilor art.155 alin.1 din același act normativ.

Prin excepție de la această regulă, la art.150 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal se precizează că TVA este datorată de beneficiarii serviciilor care au locul prestării în România, conform cu art.133 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal Codul Fiscal, atunci când acestea sunt prestate de către persoane impozabile stabilite în străinătate.

Astfel, deoarece în perioada 03.01.2005 - 02.05.2005 societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA în România, contestatara consideră că prevederile art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal nu pot fi incidente și deci ea nu poate fi considerată persoană obligată la plata TVA pentru serviciile realizate în beneficiul S.C. .X. S.A. în respectiva perioadă.

Contestatara consideră nelegală încadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală, potrivit careia a fost obligată la plata TVA pentru serviciile prestate către S.C. .X. S.A. în perioada 03.01.2005 - 02.05.2005, neținând cont de faptul că în respectiva perioadă, societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA, ceea ce face inaplicabile prevederile art.150 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Mai mult, pentru serviciile de consultanță și IT ce au fost prestate de societate către S.C. .X. S.A. în perioada 03.01.2005 - 02.05.2005, consideră că obligația plății TVA a fost îndeplinită chiar de către S.C. .X. S.A. în calitate sa de beneficiar al acestor servicii care aveau locul prestării în România, prin aplicarea mecanismului taxării inverse, aplicând mecanismul taxării inverse, conform prevederilor pct.14 din H.G. nr.44/2004

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară consideră că interpretarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia societatea avea obligația de a colecta TVA pentru serviciile realizate în beneficiul S.C. .X. S.A. anterior înregistrării ca plătitor de TVA în România, contrazice principiul certitudinii impunerii enunțat de art.3 și art.13 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatară susține că înregistrarea ca plătitor de TVA este operată de la data comunicării certificatului de înregistrare în scopuri de TVA și respectiv, data de întâi a lunii următoare în cazurile prevăzute specific de art.70 alin.(5) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, deci atâta vreme cât prevederile legale nu permit o înregistrare „retroactivă”, rezultă că nici prevederile referitoare la plata TVA pentru operațiunile realizate, nu pot fi interpretate în sensul unei aplicări retroactive.

Deși, contestatară a depus documentele necesare pentru înregistrarea fiscală a sediului permanent înainte de luna mai 2005, din cauza unor probleme practice intervenite în timpul procesului de înregistrare cu autoritățile fiscale, înregistrarea formală s-a realizat abia la data de 03.05.2005.

Astfel, prin decizia echipei de inspecție fiscală de a colecta TVA și de către Societate pentru serviciile realizate în perioada 03.01.2005 - 02.05.2005 s-a produs o dublă taxare a serviciilor prestate de .X. .X. .X. AG - Sediul Permanent în beneficiul S.C. .X. S.A, ceea ce contravine principiilor fiscalității și legalității impunerii fiscale.

Contestatară susține că anumite argumente ale organelor de inspecție fiscală sunt de natură să producă confuzie, în sensul că după ce susțin că serviciile au fost facturate în perioada 15.03.2005 - 02.05.2005, organele de inspecție fiscală menționează că facturile au fost emise în perioada decembrie 2004 - 02.05.2005.

**II. Inspecția fiscală efectuată la .X. .X. .X. AG - Sediul Permanent finalizată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 întocmit de Administrația finanțelor publice a sectorului .X. .X. - Activitatea de inspecție fiscală - Serviciul inspecție fiscală persoane juridice .X. a avut ca obiectiv reverificarea TVA pentru perioada 03.01.2005 - 30.09.2009, urmând a se pune în aplicare în mod corespunzător Decizia de soluționare nr..X./23.08.2011 emisă de Direcția generală de soluționare**

a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili din .X. pentru suma de .X. lei, compusă din TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

Perioada verificată : 03.01.2005-30.09.2009

De asemenea organele de inspecție fiscală au avut în vedere verificarea condițiilor și respectiv a datei la care .X. .X. Austria AG a devenit sediu permanent îndeplinind condițiile prevăzute de lege pentru înregistrarea unui sediu permanent.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 emisă de Administrația finanțelor publice a sectorului .X. .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 a fost stabilită în sarcina contestatarii suma de .X. lei, compusă din TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

Ulterior, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.05.2012 a fost corectată în baza prevederilor art.48 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că au fost diminuate majorările de întârziere calculate de la suma de .X. lei la suma de .X. lei.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.05.2012 corectată a fost comunicată contribuabilului la data de 26.06.2012, conform semnăturii de primire a reprezentantului societății de pe adresa nr..X./27.06.2012 de înaintare a actelor administrative fiscale.

În urma verificării efectuate asupra documentelor justificative fiscale și contabile, contractelor prezentate de contestatară, pe baza reglementărilor legale în vigoare au rezultat următoarele constatări fiscale :

.X. .X. Austria AG ca persoană impozabilă având sediul activității economice în Austria, cu obiect de activitate consultanță în domeniul IT a încheiat contracte cu S.C. .X. S.A în vederea prestării de servicii de consultanță IT.

Înregistrarea ca sediu permanent în România a avut loc la data de 03.05.2005, .X. .X. Austria AG - sediu permanent fiind înregistrată ca plătitoare de TVA începând cu data de 03.05.2005.

Din verificările efectuate s-a constatat că societatea nu a colectat TVA considerându-se persoană juridică nerezidentă în România, contrar prevederilor art.151 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată.

S-a constatat că în bilanșa de verificare întocmită de .X. .X. .X. .X. AG-Sediu Permanent încheiată la data de 31.05.2005, veniturile corespunzătoare prestărilor de servicii efectuate în perioada decembrie 2004 - mai 2005 au fost înregistrate în contul 704 "*Venituri din prestări servicii*", ceea ce demonstrează că societatea a desfășurat activitate în mod real în perioada decembrie 2004-05.05.2005.

Totodată, societatea a dedus TVA în perioada decembrie 2004 – 05.05.2005, în baza facturilor reprezentând servicii prestate de subcontractori ca S.C. .X. & .X. S.R.L (contract din data de 01.12.2004), .X., .X.& .X. Austria pentru birourile închiriate și logistică de la Societatea .X. S.R.L, utilizate în România de contestatară începând cu luna decembrie 2004.

Potrivit evidențelor contabile ale contribuabilului, serviciile facturate către S.C. .X. S.A. cu facturile de la nr..X. /15.03.2005 la nr. .X. /02.05.2005 au fost prestate de .X. .X. Austria AG, iar locul prestării acestor servicii este în România, rezultând că pentru serviciile de consultanță și IT în sumă de .X. lei, din facturile emise către S.C. .X. S.A., înregistrate în bilanșa de verificare a societății la data de 31.05.2005 trebuia să colecteze TVA.

S-a constatat că, primul contract a fost încheiat în data de 15.03.2005 cu S.C. .X. S.A. pentru perioada începând cu luna decembrie 2004, iar prima factură emisă de .X. .X. Austria AG cu sediul la Viena, din care au fost înregistrate venituri, este factura nr..X. /15.03.2005 în sumă de .X. euro (.X. lei) ceea ce probează că prin declararea veniturilor începând cu prima factura emisă din data de 15.03.2005, însăși contestatara a considerat din proprie inițiativă aceste venituri ca fiind aferente sediului permanent, chiar dacă au fost înregistrate și declarate cu întârziere, respectiv la luna mai 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat din analiza documentelor justificative prezentate, precum și din declarațiile fiscale, faptul că activitatea .X. .X. .X. .X. AG - Sediu Permanent a început încă din luna decembrie 2004, motivat de faptul că detașarea domnului .X. a avut loc în



România la sediul permanent, conform scrisorii de detaşare din data de 01.07.2005, iar activitatea acestuia s-a desfăşurat în perioada 01.12.2004 - 31.12.2007.

S-a constatat că, .X. a obţinut un venit brut aferent lunii ianuarie 2005 în sumă de .X. lei, așa cum rezultă din Declarația formular tip 224 pentru luna ianuarie, urmare a detaşării acestuia de către .X. .X. Austria AG în România în calitate de consultant de afaceri sau IT în beneficiul S.C. .X. S.A.

Mai mult, .X. .X. Austria AG a emis către S.C. .X. S.A. facturile/invoice nr..X. /15.03.2005 și nr..X. /18.04.2005 cu mențiunea *“servicii incluzand cheltuieli de X EUR pentru decembrie 2004”* pe care le-a înregistrat ca venituri ale sediului permanent cu întârziere, respectiv în luna mai 2005.

Urmare prestării de servicii de consultanță în baza contractelor încheiate cu .X. .X. Austria AG, în perioada 15.03.2005-02.05.2005 au fost emise facturi (invoice) către S.C..X. S.A. fără să emită și facturi fiscale cu TVA în cotă de 19%, fiind încălcate prevederile art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată și care au fost înregistrate de contestatară, ca venituri ale sediului permanent în bilanța de verificare a anului 2005.

Deoarece prestarea de servicii către S.C. .X. S.A s-a desfășurat în România în mod real, din luna decembrie 2004, firma .X. .X. Austria AG avea obligația de a înregistra un sediu permanent în România, în conformitate cu prevederile art.29 alin.(4), coroborat cu prevederile art 8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 2004-2005, înainte de înregistrarea sediului permanent.

Totodată, în conformitate cu prevederile pct.55 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în scopuri de TVA trebuia să survină la data la care .X. .X. Austria AG îndeplinea condițiile unui sediu permanent.

În situația în care sediul permanent a fost înregistrat cu întârziere, aceasta nu exclude obligativitatea .X. .X. Austria AG la plata TVA pentru operațiunile anterioare înregistrării în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală fiind îndreptățite să solicite plata TVA, conform prevederilor art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată.

Totodată, conform prevederilor art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată, locul prestării de servicii este

considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice, sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate.

Astfel, .X. .X. Austria AG nu putea fi considerată persoană impozabilă stabilită în străinătate, conform prevederilor art.151 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată, prin urmare era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, potrivit prevederilor legale, fiind persoană obligată la plata taxei pentru respectivele servicii, conform prevederilor art.150 alin.(1) lit.a) din același act normativ.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, existența sediului permanent este clar dovedită de activitatea desfășurată în baza contractelor încheiate, a personalului detașat în România începând cu luna decembrie 2004 și de veniturile obținute și declarate ca fiind ale sediului permanent prin declarațiile trimestriale și anuale pentru anul 2005 depuse la autoritățile fiscale.

Mai mult, prin depunerea declarațiilor privind veniturile, cheltuielile și profitul impozabil al sediului permanent din România pentru anul 2005 (inclusiv perioada anterioară datei de 03.05.2005), .X. .X. Austria AG recunoaște existența sediului permanent în România în acea perioadă și îndeplinirea condițiilor prevăzute la art 8 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare în perioada verificată.

Deoarece societatea a declarat din proprie inițiativă veniturile realizate pentru anul 2004 în luna mai 2005, deși avea obligația declarării de la începutul anului fiscal 2005, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor pct.55<sup>1</sup> din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că în perioada în care au fost prestate serviciile, .X. .X. Austria AG îndeplinea condițiile înregistrării unui sediu permanent în România, iar situația de declarare cu întârziere a sediului permanent, nu exclude obligația .X. .X. Austria AG la plata TVA pentru operațiunile anterioare înregistrării în scopuri de TVA.

Deci, contribuabilul avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA și de a emite facturi fiscale cu TVA, începând cu data de 03.01.2005, în conformitate cu prevederile art.155 alin.8, coroborat cu art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece .X. .X. .X. AG - Sediul permanent nu a raportat prin deconturi de TVA operațiunile efectuate în perioada 15.03.2005 - 02.05.2005 și nu a emis facturi cu TVA aferentă de la sediul permanent din

România, rezultă că pentru serviciile de consultanță și IT în sumă de .X. lei, facturate de .X. .X. Austria AG către S.C. .X. S.A. în perioada 15.03.2005-02.05.2005 și înregistrate în bilanța de verificare în anul 2005 prin contul 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate", contestatara avea obligația de a colecta TVA în sumă de .X. lei, calculată prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra valorii serviciilor facturate, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată.

Pentru nevirarea în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar în sarcina contestatarii au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități aferente TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.120, art.120<sup>1</sup> alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

### **ASPECTE PROCEDURALE**

**1. Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte cu privire la prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare aferente anului 2005 prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. F-S1 .X./31.05.2012, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice sector 1 .X. în baza Raportului de inspectie fiscala nr.F-S1 .X./31.05.2012.**

**În fapt,** organele de inspectie fiscală au efectuat reverificarea .X. .X. .X. AG - Sediu permanent TVA pentru perioada 03.01.2005 - 30.09.2009, urmând a se pune în aplicare în mod corespunzător Decizia de soluționare nr..X./23.08.2011 emisă de Directia generală de solutionare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./27.12.2010 emisă

de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de .X. lei, compusă din TVA în sumă de .X. lei, majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, .X. .X. .X. AG - Sediul permanent susține că la data dispunerii reverificării, respectiv 23.08.2011 intervenise prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente anului 2005, invocând în acest sens prevederile pct. 102.6 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**In drept**, la art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se specifică :

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”, iar art. 91 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ stipulează:*

*“Art. (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit [art. 23](#), dacă legea nu dispune altfel”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1754/17.12.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează:

**“Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”.**

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr. 2/2008, se reține că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție “se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs” astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche înainte de intrarea în vigoare a Codului de procedura fiscală, cât și cele prevăzute de noua lege.

Totodată, art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată prevede :

*“(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.*

*(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”*

Se reține că firma .X. .X. .X. AG Austria a emis în perioada 15.03.2005 - 02.05 2005 către S.C. .X. S.A facturi în sumă totală de .X. lei pentru serviciile prestate în perioada decembrie 2004 - martie 2005, fără să înscrie TVA în facturile emise.

Având în vedere dispozițiile legale și faptul că perioada verificată din punct de vedere al TVA prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 a fost **03.01.2005 - 30.09.2009**, rezultă că organele de inspecție fiscală aveau dreptul de a stabili obligații fiscale pe o perioadă de 5 ani.

În speță, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă s-au născut în momentul în care, potrivit legii, s-a constituit baza de impunere, dată care se află în interiorul termenului de prescripție, întrucât la această dată persoana juridică are obligația de a plăti taxa pe valoarea adăugată la bugetul statului, iar autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata obligației fiscale.

Față de susținerea contestatarii potrivit căreia conform pct.102.6 din Hotărârea de Guvern nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (denumită Normele Codului de Procedură Fiscală): “Organul fiscal competent poate solicita, **până la împlinirea**

**termenului de prescripție prevăzut la art. 88 din Codul de procedură fiscală (n.b. actualul art. 91) reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării [...]”,**  
**organul de soluționare a contestației reține că:**

Reverificarea unei perioade poate fi dispusă în situația în care apar date suplimentare, necunoscute organelor de inspecția fiscală la data efectuării inspecției fiscale, precum și în cazul identificării de erori de calcul care influențează pe fond rezultatele inspecție fiscale.

Reverificarea unei perioade poate fi efectuată ca urmare a:

- deciziei conducătorului inspecției fiscale competent până la împlinirea termenului de prescripție;
- deciziei organului competent de soluționare a contestației, în cazul desființării porționale sau totale a unui act administrativ fiscal.

Reverificarea în baza deciziei conducătorului inspecției fiscale competent se realizează după întocmirea unui referat pentru solicitarea reverificării care stă la baza emiterii deciziei de reverificare.

Aceasta este reverificarea prevăzută de pct.102.6 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, invocat de contestatoare și care nu se aplică situației de față.

Reverificarea în baza deciziei emise de organul competent de soluționarea a contestației se efectuează în temeiul art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia *acțiunea de reverificare nu a fost dispusă în cadrul termenului de prescripție de 5 ani, iar organele fiscale nu mai au dreptul să impună obligații suplimentare privind TVA și accesorii la nivelul operațiunilor realizate în anul 2005 de Societate*, se rețin următoarele:

- în perioada 11.01.2010 - 27.12.2010 .X. .X. .X. AG a fost supusă inspecției fiscale parțiale, iar potrivit prevederilor art. 92 alin. 2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 11.01.2010, *“Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației*

*fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale”, situație în care termenul de prescripție se prelungește până la data de 28.12.2011.*

Astfel, la data la care organul de soluționare a contestației a emis Decizia de soluționare nr..X./23.08.2011 dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale **nu era prescris**.

În ceea ce privește susținerea din contestație potrivit căreia *întrucat prin Decizia de soluționare a contestației a fost desființată parțial Decizia 319 pentru suma de .X. lei reprezentand TVA și obligații fiscale accesorii aferente, se consideră că aceasta din urmă (Decizia 319) nu a existat niciodată, iar termenul de prescripție a continuat să curgă fără să fi fost suspendat*, se reține că după primirea deciziei organului de soluționare de desființare totală sau parțială a unui act administrativ fiscal, acest document va fi transmis de către echipa desemnată pentru repunerea obligațiilor fiscale ale contribuabilului în situația anterioară a perioadei care va fi reverificată.

Însă, din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv fișa pe plătitor, se reține că TVA și parte din accesoriile aferente stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .X./27.12.2010 au fost stinse prin compensare, iar suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA au fost achitate de contestatară cu O.P. nr. .X./25.03.2011, iar potrivit prevederilor art.92. alin.1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării plății, respectiv 25.03.2011:

*“(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun”.*

Potrivit dreptului comun în materia prescripției extinctive, respectiv Decretului nr.167/1958 privitor la prescripția extintivă, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 16 lit. a):

*“Prescripția se întrerupe:*

- a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de cel în folosul căruia curge prescripția”.*

Astfel, plata accesoriilor aferente TVA și prin necontestarea compensărilor efectuate de organele fiscale denotă recunoașterea de către contestatară a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de plată, contestate.

Mai mult, contestatara avea posibilitatea ca în temeiul prevederilor Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare să solicite suspendarea executării actului administrativ fiscal prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată, respectiv prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. .X./27.12.2010, însă plătind sumele aferente a efectuat un act voluntar de plată, ceea ce a condus la întreruperea termenului de prescripție, iar potrivit art.17 din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă, cu modificările și completările ulterioare, *“Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o”*.

Referitor la susținerea contestatarei potrivit căreia prin Decizia de impunere nr..X./27.12.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili au fost stabilite majorări de întârziere la plata TVA în sumă de .X. lei, iar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 emisă de Administrația finanțelor publice a sectorului .X. .X. - Activitatea de inspecție fiscală s-au stabilit majorări în sumă de .X. lei, se reține că pretenția contestatoarei este nejustificată, deoarece Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.05.2012 a fost corectată în baza prevederilor art.48 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că au fost diminuate majorările de întârziere calculate de la suma de .X. lei la suma de .X. lei, aceasta fiind comunicată contribuabilului la data de 26.06.2012.

**Întrucât excepțiile de procedură invocate prin contestație nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.**

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra obligației .X. .X. .X. AG - Sediul Permanent de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile de consultanță și IT prestate către S.C. .X. S.A în perioada decembrie 2004 - mai 2005 și facturate în perioada 15.03.2005 - 02.05.2005, în condițiile în care societatea nu a avut reprezentant fiscal desemnat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația înregistrării sediului permanent**



**de la data de 03.01.2005, iar prin contestație nu se aduc argumente și documente de natură să contrazică starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt,** .X. .X. Austria AG și-a înregistrat sediul permanent la Administrația Financiară sector 5 .X. în data de **03.05.2005** pentru derularea contractelor de prestări servicii nr..X./15.03.2005, nr..X., nr..X./2006 și nr..X./30.10.2006 încheiate cu S.C. .X. S.A pentru servicii de consultanță în domeniul IT.

.X. .X. Austria AG a emis în perioada 15.03.2005 - 02.05 2005 către S.C. .X. S.A facturi în sumă totală de .X. lei pentru serviciile prestate în perioada decembrie 2004 - martie 2005, fără să înscrie TVA în facturile emise.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prestarea de servicii a fost desfășurată în România în mod real în perioada decembrie 2004 - 05.05.2005 iar veniturile realizate în anul 2004, în contul 704 "*Venituri din prestări servicii*" la luna mai 2005, conform bilanțului de verificare încheiată la 31.05.2005. Totodată, societatea contestatoare a dedus TVA în baza facturilor reprezentând servicii prestate de subcontractorii S.C. .X. & .X. S.R.L, .X. și X .X. Austria pentru birourile închiriate și logistică utilizată de Societatea .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că firma .X. .X. Austria AG trebuia să-și înregistreze un sediu permanent în România încă din luna decembrie 2004, în conformitate cu prevederile art.29 alin.4 și art.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată.

Totodată, s-a constatat că societatea contestatoare nu a colectat TVA, considerându-se persoană juridică nerezidentă în România, contrar prevederilor art.151 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată și au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente.

Societatea consideră că locul prestării serviciilor de consultanță efectuate de .X. .X. Austria AG către beneficiarul S.C. .X. S.A este considerat a fi în România, acesta având obligația evidențierii TVA aferentă operațiunilor în decontul de TVA, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată, art.133 alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.14 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare în anii 2004-2005.

Având în vedere că în perioada decembrie 2004 - 02.05.2005, .X. .X. Austria AG nu era înregistrată în scopuri de TVA în România,

contestatoarea consideră că prevederile art.150 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu îi erau aplicabile, iar conform prevederilor art.150 alin.1 lit.b) din aceeași lege, persoana obligată la plata TVA în România pentru serviciile de consultanță prestate de firma din Austria este beneficiarul, respectiv S.C. .X. S.A, prin mecanismul taxării inverse, obligație îndeplinită de beneficiar.

Societatea arată că pentru a stabili dacă societatea trebuia sau nu să își înregistreze un sediu permanent în România, organele de inspecție fiscală aveau îndatorirea să stabilească dacă activitățile desfășurate în perioada relevantă trebuiau desfășurate printr-un sediu permanent, în conformitate cu prevederile art.8 din Codul fiscal.

**În drept**, art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2004-2005 prevede :

*“ Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate ”*

Sediul permanent este definit la art.8 din același act normativ :

*“(1) În înțelesul prezentului cod, **sediul permanent** este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent.*

*(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.*

*(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.*

În speță sunt incidente și prevederile și art.29 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2004 :

*“(4) **Înainte de a desfășura activitate printr-un sediu permanent în România**, reprezentantul legal al persoanei juridice străine prevăzute la alin. (1) **trebuie să înregistreze sediul permanent la autoritatea fiscală competentă** ”.*

Potrivit acestor dispoziții legale, .X. .X. Austria AG avea obligația să înregistreze un sediu permanent la autoritatea fiscală competentă din România, înainte de începerea activității.

La art.151 alin.1 și alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată se prevede că :

*“(1) Dacă o persoană impozabilă stabilită în străinătate realizează prestări de servicii taxabile, pentru care locul prestării este considerat a fi în România, altele decât cele prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b), va proceda astfel :*

*a) prestatorul își poate desemna un reprezentant fiscal în România, care are obligația de a îndeplini, în numele persoanei stabilite în străinătate, toate obligațiile prevăzute în prezentul titlu, inclusiv obligația de a solicita înregistrarea fiscală în scopul plății taxei pe valoarea adăugată, în numele persoanei stabilite în străinătate;*

*b) în cazul în care persoana stabilită în străinătate nu își desemnează un reprezentant fiscal în România, beneficiarul serviciilor datorează taxa pe valoarea adăugată, în numele prestatorului.*

*(2) Prin persoană impozabilă stabilită în străinătate se înțelege orice persoană care realizează activități economice de natura celor prevăzute la [art. 127](#) alin. (2) și care **nu are în România sediul activității economice, domiciliul stabil sau un sediu permanent de la care serviciile sunt prestate sau livrările sunt efectuate**”.*

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.55 (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2004, conform cărora :

*“ 55 (1) Dacă activitatea pe care o desfășoară în România persoana impozabilă stabilită în străinătate implică obligativitatea înregistrării unui sediu permanent, astfel cum este definit la [titlul I](#) al Codului fiscal, aceasta nu mai poate să-și desemneze un reprezentant fiscal în România. **Sediul permanent se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și îndeplinește toate obligațiile privind taxa pe valoarea adăugată care decurg din [titlul VI](#) al Codului fiscal și din prezentele norme metodologice pentru activitățile atribuibile sediului permanent**”.*

Potrivit acestor prevederi legale, persoana juridică stabilită în străinătate are obligația de a se înregistra în scopuri de TVA la autoritatea fiscală competentă, la momentul când îndeplinește condițiile unui sediu permanent. Din punct de vedere al TVA, sediul permanent se înregistrează

ca plătitor de TVA i se atribuie cod fiscal și este angajat din punct de vedere al drepturilor și obligațiilor privind TVA.

Se reține că firma .X. .X. .X. AG cu sediul în Austria, deși a desfășurat activitate în România încă din luna decembrie 2004 nu a avut desemnat un reprezentant fiscal în România și a înregistrat sediul permanent la Administrația Financiară sector 5 .X., România în data de **03.05.2005** și a devenit plătitoare de TVA începând cu data de **03.05.2005**.

Obiectul contractului nr..X./15.03.2005 încheiat de .X. .X. .X. AG cu sediul în Viena cu S.C. .X. S.A. cu sediul în .X., aflat la fila 217 din dosarul cauzei (completat prin acte adiționale și contractele nr..X./2006 și nr..X./30.10.2006) a constat în spijinirea echipei .X. în integrarea S.C. .X. S.A. în cadrul grupului .X. prin trei etape : stabilirea elementelor de bază, analiză și proiectare, administrarea programului.

Modalitatea de plată prevăzută la cap.3 Remunerația din contract prevedea un volum de servicii planificat de X euro, excluzând cheltuieli cu consultanți internaționali, pentru serviciile prestate și cheltuielile întâmpinate de firma austriacă, urmând să fie emise facturi către S.C. .X. S.A. în rate lunare pe baza timpului și a materialelor utilizate.

În baza contractelor, pentru serviciile prestate în perioada decembrie 2004-mai 2005, .X. .X. Austria AG a emis în perioada 15.03.2005 - 02.05.2005 facturi de servicii de consultanță și IT prestate în baza contractului nr..X./15.03.2005 încheiat cu S.C. .X. S.A., fără să înscrie TVA care au fost înregistrate de .X. .X. .X. AG - Sediul permanent în bilanța de verificare încheiată la 31.05.2005 prin contul 704 "*Venituri din lucrări executate și servicii prestate*".

Din documentele justificative aflate la dosarul cazei, se reține că pentru realizarea obligațiilor contractuale față de S.C. .X. S.A., .X. .X. Austria AG a început activitatea pe teritoriul României încă din luna decembrie 2004, aspect confirmat de următoarele documente puse la dispoziția inspecției fiscale :

- primul contract nr..X./15.03.2005 a fost încheiat cu S.C. .X. S.A. pentru perioada începând cu luna decembrie 2004, iar prima factură emisă de .X. .X. Austria AG cu sediul în Viena din care au fost înregistrate venituri este factura nr..X. /15.03.2005 în sumă de .X. euro (.X. lei), iar prin declararea veniturilor începând cu prima factură din 15.03.2005, însăși contestatara a considerat din proprie inițiativă aceste venituri ca fiind aferente sediului permanent, chiar dacă au fost înregistrate și declarate cu întârziere la luna mai 2005.

- deconturi întocmite de personalul .X. .X. .X. AG care s-a deplasat la sediul S.C. .X. S.A. și facturile de cazare și transport. Exemplificăm cu detașarea domnului .X. pe perioada 01.12.2004 - 31.12.2007 care a obținut un venit brut aferent lunii ianuarie 2005 în suma de .X. lei, așa cum reiese din Declarația formular tip 224 pentru luna ianuarie, în calitate de consultant de afaceri sau IT în beneficiul S.C. .X. S.A.

Respectivele servicii au fost facturate de contestatară către S.C. .X. S.A facturile/invoice nr. .X. /12.03.2005 și nr. .X. /18.04.2005 cu mențiunea *“servicii incluzând cheltuieli de X EUR pentru decembrie 2004”* pe care le-a înregistrat ca venituri ale sediului permanent cu întârziere, respectiv în luna mai 2005.

- facturile primite de la subcontractorii S.C. .X. & .X. S.R.L (contract din 01.12.2004), .X. și X .X. Austria în care se specifică perioada în care s-au prestat serviciile, facturile emise de Societatea .X. S.R.L pentru închiriere de birouri și logistică și pentru care contestatara a dedus TVA,

- declarațiile trimestriale și anuale ale contestatarii privind veniturile, cheltuielile și profitul impozabil al sediului permanent pentru anul 2005, inclusiv pentru perioada anterioară datei de 03.05.2005, demonstrează că este recunoscută existența sediului permanent în România în perioada respectivă.

În concluzie, existența sediului permanent înainte de înregistrarea acestuia la autoritatea fiscală română, este clar dovedită de activitatea desfășurată în fapt în baza contractelor încheiate, a personalului detașat în România începând cu luna decembrie 2004 și de veniturile obținute și declarate ca fiind ale sediului permanent prin declarațiile trimestriale și anuale pentru 2005 depuse la autoritățile fiscale române.

Având în vedere situația de fapt și prevederile legale suscitade, o persoană juridică care îndeplinea condițiile pentru a avea un sediu permanent în România era considerată stabilită în România din punct de vedere al TVA și era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, la fel ca orice persoană care avea sediul activității economice în România.

Astfel, .X. .X. Austria AG îndeplinea condițiile înregistrării unui sediu permanent în România, pentru serviciile prestate de această firmă în beneficiul S.C. .X. S.A, locul prestării este în România, iar faptul generator al TVA intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute de lege, conform prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată :

*“(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.*

*(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”*

În situația în care se constată că persoana juridică a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de TVA în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata TVA pe perioada scursă de la data la care persoana avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, în conformitate cu prevederile art.152 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, conform căruia :

*“(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. **În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme”,***

coroborate cu pct. 56 (4) lit.b) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2004, conform cărora :

*“b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă”.*

Deoarece prin depunerea declarațiilor trimestriale și anuale ale contestatei privind veniturile, cheltuielile și profitul impozabil al sediului permanent pentru anul 2005, inclusiv pentru perioada anterioară datei de 03.05.2005, însăși contestatara recunoaște funcționarea sediului permanent în România în perioada de dinainte de înregistrarea sediului, astfel încât pretenția ca firma .X. .X. Austria AG de a fi considerată persoana impozabilă stabilită în străinătate, conform prevederilor art.151 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Nici invocarea de contestată a prevederilor art.155 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitoare la persoanele impozabile care nu sunt înregistrate ca plătitori de TVA, nu poate fi reținută în favoarea acesteia, deoarece așa cum s-a demonstrat mai sus, .X. .X. Austria AG avea obligația să înregistreze un sediu permanent la autoritatea fiscală competentă din România, înainte de începerea activității în România.

Totodată, obligația înregistrării sediului permanent nu incumbă organelor fiscale române, ci cade în sarcina contribuabilului, așa cum se specifică la art.29 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai suscitată și atrage după sine înregistrarea sediului permanent în scopuri de TVA cu toate obligațiile privind taxa pe valoarea adăugată care decurg din titlul VI al Codului fiscal.

În același sens este și punctul de vedere exprimat de Direcția Generală Legislație Cod Fiscal prin adresa nr. .X./14.07.2011, potrivit căreia *“[...] în situația în care sediul permanent a fost înregistrat cu întârziere, acesta nu exclude obligativitatea .X. .X. .X. AG - Sediul permanent la plata TVA pentru operațiunile anterioare înregistrării în scopuri de TVA”.*

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal au constatat .X. .X. .X. AG - Sediul permanent ca fiind persoană obligată la plata TVA

pentru serviciile din perioada decembrie 2004 - martie 2005 facturate către S.C. .X. S.A, conform prevederilor art.150 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, în baza prevederilor legale mai suscitade, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru TVA în sumă de **.X. lei**, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror :

*“contestația poate fi respinsă ca : a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere la plata TVA în sumă de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarii a fost reținut debitul de natura TVA, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor, contestatara datorează și suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere la plata TVA în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, fapt pentru care conform principiului de drept conform căruia *“accessorium sequitur principale”*, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se



## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. .X. .X. AG-Sediu Permanent împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-SI .X./31.05.2012 corectată emisă de Administrația finanțelor publice a sectorului .X. .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare ,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA ,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**

**.X.**