

DECIZIE nr. 332/29.09.2010

privind solutionarea contestatiei formulate de dl..

I. Prin contestatia formulata se solicita:

1. Anularea in parte a Deciziei de impunere nr. ca nelegala si netemeinica pentru suma de lei reprezentand:

- lei impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2006
- lei accesorii aferente impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2006.
- lei impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2007
- lei accesorii aferente impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2007

2. Anularea in parte a Deciziei de impunere nr. ca nelegala si netemeinica pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta anului 2007 si lei reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata colectata pentru anul 2007.

3. Anularea in parte a Raportului de inspectie fiscala nr.

4. Restituirea sumei de lei reprezentand total obligatii fiscale stabilite de organul de inspectie fiscala pentru urmatoarele motive:

Ca urmare a inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au considerat ca activitatea desfasurata de persoana fizica autorizata in Romania a fost de natura a genera un sediu permanent in Romania cu consecinta calcularii impozitului pe venit asupra veniturilor obtinute. In mod corelativ, pentru taxa pe valoarea adaugata, organul de inspectie fiscala a considerat ca avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de 01.08.2007, calculandu-se taxa pe valoarea adaugata si implicit accesorii asupra prestarilor de servicii efectuate incepand cu aceasta data.

Pe cale de exceptie se invoca nulitatea Deciziei de impunere nr. si a Deciziei de impunere nr. precum si a Raportului de inspectie fiscala nr. . Potrivit art. 43 alin. 2 lit. c) Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:..."c) datele de identificare ale contribuabilului sau a persoanei imputernicite de catre contribuabil, dupa caz".

Fata de aceasta precizare a dispozitiei legale, se precizeaza ca inspectia fiscala s-a desfasurat si a vizat o alta entitate legala subscrisa persoana fizica autorizata romana . Asa dupa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala, pagina 3, Capitolul II. Date de identificare ale contribuabilului, inspectia fiscala a vizat persoana fizica autorizata romana , avand cod de inregistrare fiscala RO, avand numar de inregistrare la Registrul Comertului , inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 17.12.2009. Desi, persoana fizica autorizata romana dateaza de la finele anului 2009, organele de inspectie fiscala au efectuat controlul asupra unei alte entitati — persoana fizica autorizata germana - pentru perioada 2006 - 2009. Potrivit Codului fiscal, art. 39 "Contribuabili" au calitatea de contribuabili si datoreaza impozit pe venit in Romania urmatoarele categorii de persoane:

- a) persoanele fizice rezidente
- b) persoanele fizice nerezidente care desfasoara o activitate independenta prin intermediul unui sediu permanent in Romania -
- c) persoanele fizice nerezidente care desfasoara activitati dependente in Romania

d) persoanele fizice nerezidente care obtinute venituri prevazute la art. 89.

Aceasta dispozitie legala stabileste limitele materiale de competenta ale organului fiscal asupra categoriei de contribuabil susceptibil de a fi supus impozitului pe venit si inspectiei fiscale in Romania. Teoretic, organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa efectueze controlul asupra eventualului sediu permanent din Romania al persoanei fizice autorizate germane - - iar nu asupra persoanei fizice autorizate romane -, neavand nici un temei legal pentru a-si extinde actiunea asupra unei alte persoane autorizate, intre cele doua entitati juridice nu exista identitate de personalitate juridica fiind inregistrate si cirmuite de reguli de existenta si functionare din state diferite).

Pe cale de consecinta, considera ca sunt incidente dispozitiile art. 46 Codul de procedure fiscala, dispozitii ce consacra nulitatea actului administrativ fiscal in situatia lipsei unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele si prenumele ori denumirea contribuabilului. Indicarea si chiar efectuarea controlului fiscal asupra unui alt contribuabil decat cel vizat echivaleaza cu lipsa numelui si prenumelui contribuabilului atragand nulitatea actelor administrativ fiscale ce fac obiectul contestatiei.

2. In ceea ce priveste impozitul pe venit pentru anul 2006 si 2007 in cuantum total de lei (lei impozit stabilit suplimentar si lei majorari de intarziere)

2.1. Argumentele inspectiei fiscale in cadrul Deciziei de impunere nr. , organul de inspectie fiscala precizeaza: "Persoana fizica autorizata germana reprezentata de a avut incheiat un contract de prestari servicii Management de proiect si supervizare tehnica cu S.C. SRL. Durata contractului incheiat cu S.C. SRL este mai mare de 12 luni, fapt pentru care avea obligatia declararii unui sediu permanent in Romania."

Ca temei legal sunt invocate dispozitiile art. 8 alin. 3 Cod fiscal coroborat cu prevederile art. 5 pct. 3 din Legea nr. 29/2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germana pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital, coroborat cu pct. 6 lit. c) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. In detalierea motivelor de fapt din Decizia de impunere, in cadrul Raportului de inspectie fiscala nr., organul de inspectie fiscala precizeaza: "din continutul contractului de prestari servicii incheiat de persoana fizica autorizata germana, cu S.C. SRL rezulta faptul ca acesta avea calitatea de subcontractor in cadrul proiectelor din diferite orase" In ceea ce priveste temeiul de drept invocat de organul de inspectie fiscala, respectiv art. 8 alin. 3 Cod fiscal coroborat cu art. 5 pct. 3 din Conventia de evitarea dublei impuneri dintre Romania si Germania (« Conventia »), considera ca Decizia de impunere nu cuprinde toate elementele prevazute la art. 43 C. pr. fisc „Continutul si motivarea actului administrativ fiscal" si anume elementul referitor la temeiul de drept.

Aceasta deoarece singurul temei legal aplicabil ar fi fost art. 14 din Conventie care trateaza profesiile independente si care dispune ca veniturile realizate de un rezident al unui stat contractant din exercitarea unor servicii profesionale sau a altor activitati cu caracter independent sunt impozabile numai

in acel stat, in afara de cazul in care dispune de o baza fixa la dispozitia sa in celalalt stat contractant in scopul exercitarii activitatilor sale. Daca dispune de o astfel de baza fixa, poate fi impusa in celalalt stat contractant numai acea parte din venit care este atribuabila acelei baze fixe. Invocarea art. 8 alin. 3 din Codul fiscal nu este justificata, avand in vedere ca limitele raportului dintre dispozitiile interne (Codul fiscal) si dispozitiile unui tratat international de natura unei conventii de evitare a dublei impuneri sunt tratate de Codul fiscal la art. 1 alin. 4 care dispune: „daca orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care Romania este parte, se aplica prevederea acelui tratat”.

2.2.2. In ceea ce priveste conditiile de existenta a sediului permanent

Organul de inspectie fiscala include activitatea de proiect management si supervizare tehnica executata de persoana fizica autorizata germana in notiunea de sediu permanent, apeland la definitia data de catre Codul fiscal, la art. 8 alin. 3 fara a observa dispozitiile din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Germania.

Asa cum arata intreaga doctrina, dispozitiile art. 3 alin. 2 ale oricarei conventii de evitare a dublei impuneri fac trimitere la dreptul fiscal intern al fiecarui stat contractant doar in cazul in care conventia nu confera unui termen o definitie si doar daca contextul nu impune un anumit sens; astfel in Conventia de evitare a dublei impuneri cu Germania se arata la art. 3 alin. 2 ca: „in ceea ce priveste aplicarea acestei conventii in orice moment de catre un stat contractant, orice termen care nu este definit in conventie va avea, daca contextul nu cere o interpretare diferita, intelesul pe care il are in acel moment in cadrul legislatiei acestui stat cu privire la impozitele la care prezenta conventie se aplica, orice inteles dat de legislatia fiscala aplicabila in acest stat prevaland asupra intelesului dat termenului de alte legi ale acestui stat”.

Aceasta norma, coroborata cu art. 5 alin. 3 din Conventie ne conduce la „santier de constructii sau un proiect de constructii”.

Nu este admis a extinde intelesul sediului permanent si la alte activitati chiar legate de santierul de constructii/proiectul de constructii, daca negociatorii tratatului nu au facut-o in mod expres. Atunci cand partile au intentionat sa extinda notiunea de sediu permanent au facut-o; spre exemplu, conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania cu Slovacia, la art. 5 alin. 3 lit. a) se arata ca „un santier de constructii, un proiect de constructie, montaj sau instalatie sau activitatile de supraveghere in legatura cu acestea, dar numai cand asemenea santier, proiect sau activitati dureaza o perioada mai mare de 9 luni, in orice perioada de 12 luni”. In mod similar, la art. 5 alin. 3 lit. a) din conventia de evitare a dublei impuneri incheiata intre Romania cu Ucraina are un continut similar, care atesta vointa expresa a partilor de a extinde intelesul notiunii de sediu permanent.

In sustinerea potrivit careia persoana fizica autorizata germana ar fi avut un sediu permanent in Romania, organul de inspectie fiscala invoca durata de peste 12 luni a contractului cu SRL si continutul activitatilor desfasurate. Asa cum se precizeaza la pagina 11 a Raportului de inspectie fiscala „din continutul contractului de prestari servicii incheiat de persoana fizica autorizata germana cu SC SRL rezulta faptul ca acesta avea calitatea de subcontractor in cadrul proiectelor din diferite orase”.

Aceasta dispozitie se regaseste in contractul mentionat la art. 1 Obiectul contractului. Obiectiv: PROIECTE IN DIFERITE ORASE. Asadar, in temeiul unui singur contract au fost executate lucrari de proiect management si supervizare tehnica pentru cladiri situate in orase diferite. Aceasta situatie este diametral opusa celei ilustrate in raportul de inspectie fiscala asa cum arata dispozitiile pct. 19 din Comentariile la Conventia Model OECD art. 5 „Daca o companie (contractor general) care s-a angajat sa realizeze un proiect complex, subcontracteaza parti ale acestui proiect altor companii (subcontractori), perioada in care subcontractorul va lucra pe santierul de constructii se va considera timp petrecut de catre contractorul general in proiectul de constructii.

Subcontractorul va avea un sediu permanent la santier daca activitatile sale dureaza mai mult de 12 luni."

Ipoteza avuta in vedere la pct. 19 din comentarii are in vedere situatia in care pentru un singur proiect (santier de constructii) contractorul general subcontracteaza parti ale proiectului catre mai multi subcontractori, scopul dispozitiei fiind de a evita situatia in care contractorul general ar fi subordonat parti ale proiectului tocmai pentru a eluda luarea in calcul a termenului de 12 luni si a duratei prezentei subcontractorilor pe santier.

Asa dupa cum rezulta din contractul cu SC SRL petentul a desfasurat activitatile in legatura cu proiecte in diferite orase, fiecare proiect fiind un santier distinct. Faptul ca, contractul a avut o durata de peste 12 luni nu conduce la concluzia ca fiecare proiect (santier de constructii) a avut o durata mai mare de 12 luni.

Acest argument este intarit de comentariile la Conventia Model OECD, pct. 18 aferent art. 5 para. 3 care dispune urmatoarele:

„Testul de 12 luni se aplica fiecarui santier sau proiect individual. Pentru a determina perioada in timpul careia a existat un santier sau un proiect, nu ar trebui sa se ia in considerare timpul petrecut anterior de catre contractorul respectiv pe alte santiere sau proiecte care sunt total neconectate cu acesta. Un santier de constructii ar trebui privit ca o unitate de sine statatoare, chiar daca este bazat pe mai multe contracte, cu conditia sa formeze un intreg coerent din punct de vedere comercial si geografic. Conform acestei prevederi, un santier de constructii formeaza o unitate de sine statatoare, chiar daca comenzile au fost date de mai multe persoane (de ex. pentru un rand de case). Pragul de 12 luni a dat nastere la abuzuri; uneori s-a constatat ca intreprinderile (in principal contractorii sau subcontractorii care lucreaza pe platforma continentala sau sunt angajati in activitati legate de explorarea si exploatarea platformei continentale) isi impart contractele lor in mai multe parti, fiecare acoperind o perioada de timp mai scurta de 12 luni si atribuite unei companii diferite, care este totusi in proprietatea aceluia grup. In afara faptului ca asemenea abuzuri pot, in functie de circumstante, sa cada sub incidenta aplicarii regulilor legislative sau judiciare anti-evitare, tarile implicate in aceasta problema pot adopta solutii in cadrul negocierilor bilaterale."

Asadar, simplul fapt ca durata contractului a fost mai mare de 12 luni nu genereaza automat un sediu permanent in temeiul art. 5 pct. 3 din Conventia de evitare a dublei impuneri. Ceea ce impun Comentariile prin dispozitiile

acestui punct este ca fiecare santier sa aiba o durata mai mare de 12 luni, acest text trebuind a fi aplicat fiecarui santier sau protect individual, iar nu contractului incheiat. O alta conditie impusa de comentarii este ca santierul cu durata mai mare de 12 luni sa formeze un intreg coerent din punct de vedere comercial si geografic pentru a fi considerat sediu permanent. Nici aceasta conditie nu este indeplinita in cazul subscrisului, avand in vedere ca proiectele au fost desfasurate in orase diferite.

Asa cum se precizeaza la pct. 16 din comentariile la art. 5 para. 3 „Acest paragraf (3, s.n.) prevede in mod expres ca un santier de constructii sau un proiect de constructii sau de instalatii constituie un sediu permanent numai daca dureaza o perioada mai mare de 12 luni. Oricare din acele elemente care nu indeplinesc conditiile necesare nu constituie in sine un sediu permanent, chiar daca sunt in cadrul unei instalatii, spre exemplu, un birou sau un atelier in intelesul paragrafului 2, legat de activitatea de constructii”.

In concluzie, considera ca activitatea desfasurata in temeiul contractului cu SC SRL nu este de natura a genera un sediu permanent in Romania, aceasta fiind incadrata in prima teza a art. 14 din Conventia de evitare a dublei impuneri „venituri realizate de un rezident al unui stat contractant (Germania) din exercitarea unor servicii sau a altor activitati cu caracter independent sunt impozabile numai in acest stat (Germania).” Aceste venituri au fost declarate si impozitate in Germania asa dupa cum si organul de control a constatat „mentionam faptul ca veniturile realizate de catre PF in Romania in anul 2006 (si 2007) au fost raportate in Germania, acestea fiind impozitate de catre statul german si emitandu-se in acest sens decizie de impunere.”

Impunerea a fost facuta pe intregul venit brut fara a se lua in considerare ca, pentru obtinerea acestui venit in mod necesar au fost efectuate cheltuieli. Deoarece toate documentele persoanei fizice autorizate germane pentru anii 2006 si 2007 sunt depuse la fiscul german care deja a impozitat veniturile pentru acesti ani, organul de inspectie fiscala ar fi trebuit in virtutea dispozitiilor art. 6, art. 7 si art. 10 din C.pr.fisc, sa ia in considerare si o anumita cota de cheltuieli, chiar determinate prin estimare, pe baza datelor efective din anii 2008 si 2009 sau pe orice alte baze rationale.

Astfel, art. 67 alin. 1 C.pr.fisc „Estimarea bazei de impunere” dispune ca daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz, trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Aceasta dispozitie obliga organul fiscal sa aprecieze atat veniturile cat si cheltuielile necesare obtinerii veniturilor, fara a face apel doar la document. In cazul in care exista documente doar pentru venituri, cheltuielile trebuie estimate, o buna baza de apreciere constituind-o nivelul relativ (ponderea) acestor cheltuieli in total venituri in cursul anului 2008 sau 2009.

Necesitatea admiterii deductibilitatii din venitul brut a unor cheltuieli rezulta evident din dispozitiile art. 7 al Conventiei Model OECD si art. 7 alin. 3 din Conventia de evitare a dublei impuneri incheiata de Romania cu Germania, precum si din Comentariile la Conventia Model OECD.

In caz contrar, se ajunge la situatia in care va fi impozitat nu pe venitul net - ceea ce constituie un principiu de necontestat al intregii legislatii fiscale peste tot in lume - ci pe venitul brut, incalcandu-se astfel dispozitiile 87 ale Codului fiscal. Pe cale de consecinta, avand in vedere ca nu intra in competenta de impozitare a Romaniei, sustine ca nu nedatoreaza pentru anul 2006 si 2007 suma de lei impozit stabilit suplimentar si lei majorari de intarziere) si solicita

restituirea acestor sume.

3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta anului 2007 in cuantum de reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta anului 2007.

Organul de inspectie fiscala considera ca in perioada verificata contribuabilul efectueaza prestari de servicii de management de proiect, consultanta in constructii si supervizare tehnica catre client persoane juridice stabilite in Romania., aceste prestari de servicii fiind operatiuni impozabile care se incadreaza in prevederile art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Avand in considerare depasirea plafonului pentru inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de 01.08.2007, incepand cu aceasta data organul de inspectie fiscala considera ca persoana fizica autorizata germana ar fi trebuit sa colecteze TVA pentru prestarile de servicii efectuate.

Taxa pe valoarea adaugata stabilita colectata stabilita suplimentar pentru anul 2007 este in cuantum de lei la care se adauga penalitatile de intarziere.

Avand in vedere argumentele prezentate la pct. 2 dedicat impozitului pe venit , considera ca persoana fizica autorizata germana nu avea obligatia inregistrarii in Romania a sediului permanent , activitatea desfasurata nefiind de natura a genera un sediu permanent. Pe cale de consecinta, activitatea desfasurata fiind impozabila in Germania, persoana fizica autorizata germana nu reprezinta o persoana impozabila in sensul art. 127 Cod fiscal, neavand obligatia de a se inregistra din punctul de vedere al TVA in Romania si de a colecta TVA pentru prestarile de servicii efectuate.

In concluzie, considera nedatorata suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta anului 2007 si accesoriiile aferente si pe cale de consecinta solicita restituirea acestei sume.

II. Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca organul de inspectie fiscala a facut urmatoarele constatari privind obligatiile fiscale:

1. Taxa pe valoare adaugata

Verificarea a fost efectuata in baza prevederilor Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada 01.01 .2006-31 .12.2009.

Prin Procesul verbal nr. s-a constatat ca Persoana fizica autorizata germana este inregistrata ca liber profesionist in management de proiect incepind cu data de 01.02.2006 la Departamentul Finantelor din Germania asa cum reiese din Certificatul privind inregistrarea acceptarii ca liber profesionist.

La data desfasurarii inspectiei fiscale, contribuabilul este autorizat si inregistrat ca si platitor de TVA incepand cu data de 17.12.2009 perioada fiscala, conform prevederilor art.156¹, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. fiind trimestrul calendaristic.

Avand in vedere cele de mai sus, PFA avea obligatia depunerii decontului de TVA pentru perioada 17.12.2009-31.12.2009 (trimestrul IV 2009) la termenul legal. In urma verificarii efectuate s-a constatat ca persoana impozabila a emis facturi incepand cu data de 04.01.2010

Cu privire la determinarea TVA deductibila:

In urma verificarii efectuate, s-au constatat urmatoarele:

- Persoana fizica autorizata germana prezentata de dl.a realizat in Romania incepand cu luna februarie anul 2006 si pana in prezent prestari de servicii Management de proiect, consultanta in constructii, supervizare tehnica, asa cum rezulta din contractele incheiate cu persoane juridice romane.

1. In perioada 20 februarie 2006 - 31 decembrie 2007 Persoana fizica autorizata germana reprezentata de dl., a avut incheiat un contract de subantrepriza - proiect de management si supervizare tehnica cu SCSRL cu sediul in

Prestatiile in detaliu efectuate de PFA germana conform contractului sunt: managementul proiectului si supervizarea tehnica pentru cladire , instalatii pentru cladire si amenajari interioare. Din anexa nr. 1 la contractul de subantrepriza rezulta faptul ca "executantul" are ca principale obligatii prestarea urmatoarelor servicii:

- "reprezentarea , descoperirea si respectarea intereselor beneficiarului fata de toti participantii la constructie si fata de persoanele insarcinate cu executia , antreprize si autoritati, in cadrul serviciilor prestate ...";
- "clarificarea conflictelor beneficiarului cu terti implicati in proiect si prezentarea de propuneri pentru inlaturarea acestora ."

- "discutii periodice de coordonare inclusiv pregatire si documentatie ."

- "participarea la ilustrarea mostrelor."
- "participare la verificarea prin sondaj a calitatii executiei."
- "participare la receptii cu organele de autorizare si la receptia finala ."
- "coordonarea si participarea prin sondaj la constatarea deficientelor si la inlaturarea acestora."
- "verificarea derularii lucrarilor de constructie prin inspectii periodice ."

Durata contractului de subcontractare este de 22 luni (20 .02. 2006 - 31.12.2007), conform actului aditional nr. 4 la contractul din 20.02.2006

2. In perioada 18 decembrie 2007-30 martie 2009 Persoana fizica autorizata germana de servicii cu SC SRL cu sediul in, avand ca obiect: servicii de management si consultanta in constructii pentru urmatoarele proiecte: -II), constand in edificarea de catre beneficiar a unei constructii cu destinatia de servicii, comert, parcare si institutii in-Reamenajare hala productie si amenajari birouri constand in edificarea de catre beneficiar a unei constructii auxiliare pentru birouri, vestiare, sala de mese si camere tehnice in incinta si pe langa hala existenta de productie si de asemenea echiparea cu instalatii HVAC si electrice in Contractul de prestari servicii -"Project management si consultanta in constructii" din data de 18.12.2007 incheiat cu S.C. . Din anexa nr. 1 la contractul de prestari servicii de project management si consultanta in afaceri , rezulta faptul ca "executantul" are ca principale obligatii prestarea urmatoarelor servicii:

- "coordonarea generala a proiectului si apararea intereselor beneficiarului fata de ceilalti factori implicati in procesul de edificare a constructiei , pana la finalizarea acesteia prin semnarea procesului verbal de predare - primire ."
- "In timpul derularii proiectului executantul supravegheaza indeplinirea serviciilor incredintate de beneficiar tuturor contractantilor acestuia (proiectanti , antreprenor , constructor , subcontractanti ai acestora , orice alte persoane fizice sau juridice cu atributii in executarea proiectului)."
- "Propunerea masurilor de dirijare a tuturor executantilor si proiectantilor implicati in realizarea proiectului."
- "Verificarea prin sondaj a masuratorilor din caietele de sarcini."
- "Rapoarte privind derularea la termen a proiectarii, licitatiei si executiei constructiei."

Durata contractului de prestari servicii este de 15 luni(18.12.2007 - 30.03.2009) , conform punctului 6 din contract.

Prestarile de servicii efectuate de PF autorizata germana in perioada verificata, se incadreaza in prevederile art. 126, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, si anume : " Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

-operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. in sfera taxei. efectuate cu plata:

-locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

-livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

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

Contribuabilul verificat este persoana impozabila in conformitate cu prevederile art. 127 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal : "orice persoana care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati". Potrivit alin. (2), al aceluiasi articol, "activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor liberale sau asimilate acestora. " Prin prestarea de servicii se intelege, potrivit art.129, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal: „orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128."

Contribuabilul a desfasurat activitate economica cu caracter de continuitate si a realizat in perioada 01.01.2006-30.06.2007 o cifra de afaceri in suma de lei peste plafonul de scutire prevazut la art. 152, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si anume 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii, respectiv 119.000 lei. In aceasta situatie, contribuabilul avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire, asa cum prevede art. 152, alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare :

"Data depasirii plafonului este considerata sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon. Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata. In situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa intre data de la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data de la care inregistrarea a devenit efectiva, conform procedurii prevazuta prin norme."

Cifra de afaceri care serveste drept referinta , este constituita din suma, fara taxa pe valoarea adaugata, a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii taxabile, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 si 144 , conform prevederilor art. 152 , alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiei privind TVA de plata (01.08.2007- 31.12.2009) si accesoriile aferente, conform prevederilor art. 152, alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , coroborat cu pct.62, alin (2), lit.b) din H.G nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in care se precizeaza: "in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data la care a fost inregistrata."

In perioada verificata, persoana fizica germana realizeaza venituri din activitati de prestari servicii, constand in management de proiect, consultanta in constructii si supervizare tehnica, catre beneficiari din Romania, in baza contractele anexate la prezentul Raport de inspectie fiscala. Conform rapoartelor anexate la contracte, principalele activitati desfasurate de contribuabil sunt urmatoarele: reprezentarea , descoperirea si respectarea intereselor beneficiarului fata de toti participantii la constructie si fata de persoanele insarcinate cu executia , antreprize si autoritati , in cadrul serviciilor prestate; clarificarea conflictelor beneficiarului

cu terti implicati in proiect si prezentarea de propuneri pentru inlaturarea acestora; discutii periodice de coordonare inclusiv pregatire si documentatie; propunerea masurilor de dirijare a tuturor executantilor si proiectantilor implicati in realizarea proiectului; verificarea prin sondaj a masuratorilor din caietele de sarcini; rapoarte privind derularea la termen a proiectarii, licitatiei si executiei constructiei, s.a.

Conform prevederilor art.126,alin.(9),lit.e) si art.152, alin.(8) lit. a) din Legea nr.571 / 2003, cu modificarile si completarile ulterioare, PFA, nu beneficiaza de deductibilitate in ceea ce priveste TVA aferenta achizitiilor efectuate in perioada 01.08.2007-31.12.2009, cind a aplicat regimul special de scutire in ceea ce priveste TVA.

Faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata privind serviciile prestate, rezulta din situatiile anexate la contracte, in conformitate cu urmatoarele prevederi din Legea nr. 571 / 2003, privind Codul fiscal si anume: -art. 134^{A1}, alin. (4)

"Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar". -art. 134^{A2}, alin (1) "Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

- art.134^{A2}, alin.(2), lit.a)" Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine: la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator".

In baza facturilor emise de catre S.C.R.L si SC SRL, a situatiilor privind facturile emise, din care rezulta veniturile brute realizate, organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea bazei de impozitare pentru calculul taxei pe valoare adaugata. In conformitate cu prevederile art 137, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare "baza de impozitare, este constituita din: pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii, altele decat cele prevazute la lit.b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert). Veniturile brute realizate de contribuabil, din prestari de servicii (management de proiect, consultanta in constructii si supervizare tehnica) in perioada 01.01.2006-31.12.2009 sunt in suma lei, asa cum rezulta din situatiile privind facturi emise si tva colectata. Organul de inspectie fiscala a procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada cand nu s-a inregistrat ca platitor de Tva, respectiv 01.08.2007 - 31.12.2009, prin aplicarea cotei standard de 19 % asupra bazei de impozitare (740.754 lei), conform prevederilor art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita suplimentar este in suma de 140.743 lei.

In urma verificarii efectuate rezulta ca PFA nu a depus decontul de TVA cod 300 aferent trimestrului IV 2009, asa cum este prevazut in Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art.156^{A2},alin.(1).

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca, dl. prin contestatia formulata a solicitat:

- anulara in parte a Deciziei de impunere nr. pentru suma de lei ce reprezinta:

- lei impozit pe venit stabilit suplimentar pe anul 2006
- lei accesorii aferente impozitului pe venit

- lei impozit pe venit stabilit suplimentar pe anul 2007
- lei accesorii aferente impozitului pe venit.
- anularea in parte a Deciziei de impunere nr. pentru suma de lei ce reprezinta TVA colectata pe anul 2007 si lei accesorii aferente TVA.
- restituirile sumei de lei reprezentand impozit pe venit, TVA si accesoriiile aferente.

Cu privire la impozitul pe venit

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca persoana fizica autorizata germana este inregistrata ca liber profesionist in management de proiect incepind cu data de 01.02.2006 la Departamentul Finantelor Wuerburg din Germania asa cum reiese si din Certificatul privind inregistrarea acceptarii ca liber profesionist.

In perioada 2006-2009 petentul a realizat intr-o perioada mai mare de 12 luni in Romania venituri din prestari servicii de management de proiect, consultanta in constructii si supervizare tehnica asa cum rezulta din contractele incheiate cu persoanele juridice romane :

- in perioada 20.02.2006- 31.12.2007 contract de subantrepriza- proiect de management si supervizare tehnica cu SC SRL cu sediul in, avind ca obiect managementul proiectului si supervizarea tehnica pentru cladire, instalatii pentru cladire si amenajari interioare.

- in perioada 18.12.2007- 30.03.2009 contract de prestari servicii cu SC SRL cu sediul in avind ca obiect servicii de management si consultanta in constructii pentru urmatoarele proiecte:

-), constand in edificarea de catre beneficiar a unei constructii cu destinatia de servicii. comert. parcare si institutii in

- Reamenajare hala productie si amenajari birouri constand in edificarea de catre beneficiar a unei constructii auxiliare pentru birouri, vestiare, sala de mese si camere tehnice in incinta si pe langa hala existenta de productie si de asemenea echiparea cu instalatii HVAC si electrice in. Din continutul contractelor de prestari servicii incheiate de PFA germana, cu SRL rezulta faptul ca acesta avea calitatea de subcontractor in cadrul proiectelor in diferite orase, iar cu SC SRL , rezulta faptul ca acesta avea calitatea de subcontractor in cadrul proiectelor (II) , reamenajare hala de productie si amenajari birouri , s.a. (Proiect management si supervizare tehnica , respectiv Proiect management si consultanta in constructii).

Durata contractelor incheiate cu SC SRL si SC SRL este mai mare de 12 luni fiecare, fapt pentru care PFA germana reprezentata de dl. avea obligatia declararii unui sediu permanent asa cum este prevazut la art.8, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in care se precizeaza : « *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* » coroborat cu prevederile art.5, pct.3 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital, coroborat cu pct.6, lit.c) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal in care se precizeaza: " *Atunci cand un loc de activitate care a fost , la inceput, conceput pentru a fi utilizat pe o perioada de timp scurta incat*

*nu constituia sediu permanent, dar este in realitate mentinut mai mult, devine un loc fix de activitate si se transforma **retroactiv** in sediu permanent...”, coroborat cu prevederile art.5, pct.3 din Legea nr.29/2002 privind ratificarea Conventiei dintre Romania si Republica Federala Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si pe capital “Un santier de constructii sau un proiect de constructii ori de instalare constituie sediu permanent numai daca dureaza mai mult de 12 luni.”*

In ceea ce priveste conditiile de existenta a sediului permanent PFA germana reprezentata de dl. a realizat in Romania prestari servicii management de proiect pentru santier de constructii incepind cu anul 2006 si pina in prezent intr-o perioada mai mare de 12 luni asa cum reiese si din contractele incheiate cu persoanele juridice, motiv pentru care avea obligativitatea inregistrarii unui sediu permanent in Romania.

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca petentul nu s-a inregistrat cu sediu permanent in Romania desi avea aceasta obligatie, ci s-a inregistrat ca si persoana fizica autorizata romana incepind cu data de 15.12.2009.

Potentul in perioada verificata a realizat venituri din activitatea economica desfasurata motiv pentru care organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art.87, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Persoanele fizice nerezidente, care desfasoara o activitate independenta, prin intermediul unui sediu permanent in Romania, sunt impozitate, potrivit prezentului titlu, la venitul net anual impozabil din activitatea independenta, ce este atribuibil sediului permanent.

(2) Venitul net dintr-o activitate independenta ce este atribuibil unui sediu permanent se determina conform art. 48, in urmatoarele conditii:

a) in veniturile impozabile se includ numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent;

b) in cheltuielile deductibile se includ numai cheltuielile aferente realizarii acestor venituri.”

La baza stabilirii venitului net impozabil pentru anii 2006 si 2007 au fost luate in considerare doar veniturile brute realizate de petent pe baza facturilor emise catre persoanele juridice romane, deoarece petentul nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala nici un document justificativ privind cheltuielile efectuate de acesta, aferente realizarii veniturilor atribuite sediului permanent.

Potrivit prevederilor art. 48 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt: “*sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente”.*

Avind in vedere cele precizate, organul de inspectie fiscala a procedat in mod legal la calculul diferentelor de impozit pe venit si a majorarilor de intirziere aferente astfel:

Impozit pe
venit

Majorari de
intirziere

Cu privire la TVA

La data desfasurarii inspectiei fiscale contribuabilul este autorizat si inregistrat ca si platitor de TVA incepind cu data de 17.12.2009, fiindu-i atribuit codul de inregistrare fiscala RO

Prestarile de servicii efectuate de petent in perioada verificata se incadreaza in prevederile art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“Operatiuni impozabile

ART. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

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

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca in luna iunie 2007 petentul a realizat o cifra de afaceri superioara plafonului de scutire de TVA de 35.000 euro al carui echivalent in lei stabilit la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderarii la UE (01.01.2007) este in suma de 119.000 lei asa cum prevede art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 61 din HOTARAREA nr. 44 din 22 ianuarie 2004 (*actualizata*)pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 152. - (1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

Norme metodologice:

“61. (1) Cursul de schimb valutar prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si este valabil pentru persoanele impozabile care au luat fiinta in cursul anului 2007 sau care au fost infiintate anterior aderarii si au deposit plafonul in cursul anului 2007. “

In aceasta situatie petentul avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii

depasirii plafonului de scutire asa cum prevede art. 152 alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.”

Petentul nu a respectat prevederile legale mai sus citate si nu s-a inregistrat in termen legal ca platitor de TVA ca urmare a depasirii plafonului stabilit de lege iar organul de inspectie fiscala a procedat in conformitate cu prevederile Titlului VI, pct. 62, alin. 2 lit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

b) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege si data la care a fost inregistrata.

(3) Dupa determinarea taxei de plata conform alin. (2), organele fiscale competente vor stabili obligatiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale in vigoare.”

Organul de inspectie fiscala a stabilit calitatea de platitor TVA a persoanei verificate incepind cu data de 01.08.2007 ca urmare a depasirii plafonului de scutire TVA la data de 30.06.2007.

Astfel, pentru perioada cind nu s-a inregistrat ca platitor de TVA, respectiv 01.08.2007- 31.12.2009, organul de inspectie fiscala a procedat la calculul TVA prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare in suma de lei, reprezentind venituri realizate de petent din prestari servicii pe baza de factura, rezultind TVA colectata stabilita suplimentar in suma de lei.

Accesoriile in cuantum de) aferente impozitului pe venit si TVA stabilita suplimentar, acestea au fost stabilite in baza art. 119 si 120 din OG nr.92/2003 modificata si completata, care prevede ca :

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".

Avind in vedere faptul ca accesoriile urmeaza principalul iar debitul este datorat, petentul datoreaza si accesoriile in suma de lei , masura fiind una accesorie conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Avind in vedere cele precizate rezulta ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit obligatia de plata in suma de lei reprezentind impozit pe venit, TVA, plus accesoriile aferente lei stabilite prin Decizia de impunere nr. si nr. , motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata.

Referitor la solicitarea petentului de a i se restitui suma de lei ce reprezinta impozit pe venit, TVA, plus accesoriile aferente facem precizarea ca aceasta operatiune se va derula atunci cind petentul va primi solutie favorabila de la ultima cale de atac pe care o va parcurge, respectiv instanta de judecata.

In faza supusa solutionarii in prezentul dosar prin respingerea contestatiei ca neintemeiata in raport cu Decizia de impunere nr. , petentul nu a beneficiat de o solutie favorabila si este prematur si nelegal sa i se restituie suma stabilita de organul de inspectie fiscala asa cum a solicitat-o.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 205, art. 206 si art. 216 din OG nr. 92/2003 , republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de dl. impotriva Deciziilor de impunere nr. si nr. , prin care s-au stabilit obligatii fiscale in suma de lei reprezentind :

- lei impozit pe venit stabilit suplimentar pe anul 2006
- lei accesorii aferente impozitului pe venit
- lei impozit pe venit stabilit suplimentar pe anul 2007
- lei accesorii aferente impozitului pe venit.
- lei diferenta TVA
- lei accesorii aferente TVA.

- prezenta decizie se comunica la :

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul in termen de 6 luni de la primirea prezentei.