



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



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 332 din 23.08.2011

privind soluționarea contestației formulată de

.X. .X.

.X. - Sediul Permanent

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 906285/21.02.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția
Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de
inspecție fiscală prin adresa nr..X./16.02.2011 asupra contestației
formulată de .X. .X. .X. - Sediul Permanent cu sediul social în .X.,
strada Doctor X nr.X, etaj X, sectorul X și codul fiscal RO X.

.X. .X. .X. - Sediul Permanent contestă parțial Decizia de
impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de
inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 emisă de Direcția Generală de
Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală,
respectiv suma de **.X. lei**, reprezentând :

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

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile
fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală

nr..X./27.12.2010, respectiv **11.01.2011**, conform semnăturii de primire a reprezentantului societății de pe adresa nr..X./06.01.2011 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 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **10.02.2011** 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. - Sediul Permanent.

I. Prin contestația formulată, .X. .X. .X. - Sediul Permanent susține că este persoană impozabilă cu sediul activității economice în Austria (“.X. Austria”) și are obiect principal de activitate, consultanță pentru afaceri și management.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită în sarcina sa, societatea susține că a încheiat un contract cu S.C. .X./ S.A., persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, menționând că natura acestor servicii este de consultanță pentru afaceri și management, ele nefiind legate de bunuri imobile și nici nu se pot caracteriza ca și servicii de management “*pur*”.

Societatea arată că negocierile și semnarea contractului s-au derulat pe o perioadă îndelungată de timp, contractul respectiv fiind semnat în data de **15 martie 2005**.

Totuși înainte de semnarea contractului, ca un gest de bunăvoință pentru a demonstra angajamentul față de client, au fost demarate lucrările menționate în contract, în **decembrie 2004** de către .X. Austria. La acel moment, fără a exista certitudinea semnării contractului, .X. Austria și-a asumat un risc începând activitatea,

gratuit, în cel mai pesimist scenariu, iar după semnarea contractului a fost demarat procesul de înregistrare a unui sediu permanent în România, iar înregistrarea sediului permanent și înregistrarea în scopuri de TVA în Romania este efectivă din data de **03.05.2005**.

Astfel, pentru serviciile prestate de .X. Austria către S.C. .X./ S.A. în perioada decembrie 2004-02.05.2005, .X. Austria a emis în perioada 15.03.2005-02.05.2005, facturi către S.C. .X./ S.A, fără TVA colectată. Plata TVA în România a fost efectuată de .X./ S.A prin mecanismul taxării inverse, conform legislației în vigoare la acea dată.

Societatea susține că la data când a intervenit faptul generator și exigibilitatea TVA pentru prestările de servicii respective și pentru care autoritatea fiscală era îndreptățită să solicite plata TVA, .X. Austria nu era înregistrată în scopuri de TVA în România și astfel nu era persoană obligată la plata TVA, invocând în susținere prevederile art.133 alin.2 lit.c) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.14 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare în anii 2004-2005.

În baza acestor prevederi legale, societatea consideră că locul prestării serviciilor de consultanță efectuate de .X. Austria către beneficiar este considerat a fi în România, locul unde beneficiarul S.C. .X./ S.A. își are sediul activității economice, acesta având obligația evidențierii TVA aferentă operațiunilor în decontul de TVA, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată.

Având în vedere că la momentul exigibilității TVA pentru operațiunile respective, .X. Austria nu era înregistrată în scopuri de TVA în România, 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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, persoana obligată la plata TVA în România pentru serviciile de consultanță prestate de .X. Austria este beneficiarul, respectiv .X./ S.A.

Totodată, societatea arată că nici prevederile art.151 alin.1 lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu sunt aplicabile .X. Austria, care nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în Romania.

Societatea concluzionează că nu există prevedere legală în baza căreia .X. Austria să fie desemnată ca persoană obligată la

plata TVA, de altfel nici organele de inspecție fiscală nu au menționat specific articolul din Codul fiscal în baza căruia au considerat .X. Austria ca persoană obligată la plata TVA, așa cum se prevede la art.43 alin.2 lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, conform art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.59 alin.1 din Normele metodologice, persoanele impozabile care nu sunt înregistrate ca plătitori de TVA, nu au dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană, în documentele emise.

Societatea invocă în susținere Sentința nr.305 CA/noiembrie 2010 dată de Curtea de Apel Oradea potrivit căreia o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA nu poate emite facturi în care să înscrie TVA colectată, precum și decizia Curții Europene de Justiție în cazurile C-110/94 INZO și C-17/02 Faxworld.

Având în vedere că la data când a intervenit exigibilitatea TVA pentru serviciile de consultanță din perioada ianuarie 2005-02.05.2005, .X. Austria nu avea înregistrat un sediu permanent în România, persoana obligată la plata TVA aferentă era .X./ S.A prin mecanismul taxării inverse, obligație îndeplinită de aceasta din urmă, deci tranzacția a fost supusă taxei pe valoarea adăugată.

Societatea solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 pentru sumele de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente și .X. lei reprezentând penalități aferente.

Societatea arată că, potrivit prevederilor art.23 și art.91 din Codul de procedură fiscală, pentru operațiunile desfășurate în luna decembrie 2004 este prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, întrucât inspecția fiscală a fost începută la 11.01.2010.

Astfel, pentru facturile nr..X./15.03.2005 și nr..X./15.03.2005 emise pentru servicii prestate de .X. Austria în perioada decembrie 2004 a fost calculată eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă

de .X. lei, motiv pentru care societatea solicită reducerea în mod corespunzător a obligației de plată cu respectivele sume.

2. În ceea ce privește majorările și penalitățile de întârziere aferente TVA suplimentară, societatea arată că bugetul de stat nu a fost prejudiciat, deoarece plata TVA a fost efectuată de către beneficiarul .X./ S.A. prin mecanismul taxării inverse. Chiar și în situația în care .X. Austria ar fi colectat TVA în acea perioadă, beneficiarul ar fi dedus această sumă, deci efectul asupra bugetului de stat ar fi fost neutru.

Societatea invocă în susținere Decizia nr.679/R-C/7.05.2008 a Curții de Apel Pitești, decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-146/05 Albert Collee, decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-255/02 Halifax, pronunțate în spețe similare și care au efect direct și trebuie respectate de statele membre.

Societatea apreciază, în baza acestor sentințe faptul că nu a existat o practică abuzivă, taxa pe valoarea adăugată fiind plătită la bugetul de stat de către beneficiarul serviciilor, deci organele de inspecție fiscală ar fi trebuit doar să solicite .X. să colecteze TVA aferentă serviciilor prestate către S.C. .X./ S.A în perioada ianuarie 2005 - 02.05.2005, fără să stabilească dobânzi și majorări de întârziere.

3. În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit stabilit pentru perioada 2005-2008, societatea susține că acestea au fost calculate fără a fi luate în considerare, în mod cronologic, plățile efectuate de către contribuabil începând cu anul 2005 și reprezentând plăți în contul impozitului pe profit.

Societatea apreciază că majorările de întârziere aferente impozitului pe profit sunt disproporționate față de fapta comisă, exemplificând cu decizia Curții Europene a Drepturilor Omului în cazul Mamidakis versus Grecia/11.01.2007.

În acest sens, societatea prezintă un calcul al obligațiilor fiscale accesorii refăcut, având în vedere plățile efectuate începând cu anul 2005, anexa nr.4 la contestație și solicită diminuarea valorii accesoriilor calculate cu suma de .X. lei.

Referitor la îndreptarea erorilor materiale din calculul obligațiilor fiscale accesorii pentru anul 2006 calculate prin anexa nr.25 la

Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul că în primul trimestru din anul 2006, valoarea impozitului pe profit stabilit prin decizie de impunere în sumă de .X. lei a fost deja achitată de societate. Având în vedere că diferența evidențiată de organele de inspecție fiscală pentru trimestrul II 2006 reprezintă de fapt o diminuare a sumei de restituit evidențiată de societate prin declarația 100, această sumă nefiind utilizată pentru stingerea altor obligații datorate de contribuabil, societatea consideră nejustificat calculul de obligații fiscale accesorii pentru această sumă.

Totodată, pentru diferența constatată de organele de inspecție fiscală pentru trimestrul IV 2006 ce avea termen scadent 25.04.2007 nu au fost avute în vedere prevederile art.120 alin.7 din Codul de procedură fiscală, modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.88/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu 01.10.2010, fiind calculate astfel pentru perioada 01.10.2010 - 30.11.2010 dobânzi prin aplicarea cotei de 0,05 % pentru fiecare zi de întârziere, în loc de cota de 0,04 %.

Societatea prezintă un calcul al obligațiilor fiscale accesorii refăcut pentru anul 2006, anexa nr.5 la contestație și solicită diminuarea obligațiilor fiscale accesorii cu suma de .X. lei stabilită în baza unei erori materiale.

Prin completarea la contestație nr. X./15.07.2011 înregistrată sub nr.907194/20.07.2011, contestatoarea consideră că organele de inspecție fiscală s-au limitat să afirme că firma : *“.X. .X. .X. trebuia să își înregistreze un sediu permanent în România încă din decembrie 2004, în conformitate cu prevederile art.29 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată”*, fără a analiza în profunzime exigența înregistrării unui sediu permanent în România.

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.

Astfel, societatea consideră că activitățile desfășurate în perioada relevantă au fost activități cu caracter pregătitor și auxiliar care nu presupun existența unui sediu permanent.

Societatea mai susține că activitățile de închiriere de birouri și logistică, prestarea de servicii IT și consultanță în legătură cu acestea prin intermediul subcontractorilor, entități independente, nu impuneau societății înregistrarea unui sediu permanent, în lumina prevederilor art.8 alin.5 lit.a și b) și alin.6 din Codul fiscal.

Totodată, resursele umane și tehnice alocate de societate în România în perioada relevantă, nu sunt suficiente pentru a asigura în mod autonom prestarea activităților avute în vedere de organele de inspecție fiscală și nu pot constitui temei pentru stabilirea unui sediu permanent.

Prin adresa nr..X./19.07.2011, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili înaintează Direcției generale de soluționare a contestațiilor completarea la contestația formulată de .X. .X. .X. - Sediul Permanent prin care contestatoarea susține că, întrucât constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora contestatoarea avea obligația de a înregistra sediu permanent în România și, în consecință, nu putea fi considerată persoană impozabilă stabilită în străinătate, fiind obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile prestate, sunt eronate și contrare dispozițiilor Codului fiscal.

.X. .X. .X. - Sediul Permanent solicită admiterea contestației împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 și Raportului de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010, astfel cum a fost formulată și completată.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală la .X. .X. .X. - Sediul Permanent a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010 prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de .X. lei reprezentând :
.X. lei - impozit pe profit ,

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

Organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul principal de activitate al contestatoarei constă în „Activități de consultanță pentru afaceri și management”.

.X. .X. .X. și-a înregistrat sediul permanent la Administrația Financiară sector X .X., România 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, în calitate de beneficiar.

Până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010, .X. .X. .X.-Sediul Permanent **nu a depus bilanțurile contabile** pentru anii 2007, 2008, 2009. Totodată, deoarece nu au fost îndeplinite obiectivele stabilite prin Dispoziția de măsuri nr..X./08.02.2010, contribuabilul a fost sancționat cu amenda contravențională, conform procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria A/2009 nr..X./21.07.2010.

1. Referitor la impozitul pe profit

Perioada verificată a fost 03.01.2005 - 31.12.2009.

S-a constatat că firma .X. .X. .X. a început activitatea pe teritoriul României **încă din decembrie 2004**, aspect reieșit din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și anume : deconturi întocmite de personalul .X. .X. .X. care s-a deplasat la sediul S.C. .X./ S.A, facturi de cazare și transport, facturi emise de Societatea Companiilor X S.R.L pentru închiriere de birouri și logistică, facturi emise de S.C. .X. & .X. S.R.L ca subcontractor pentru servicii prestate la S.C. .X./ S.A, facturi emise de S & T IT .X. Austria ca subcontractor pentru consultanță și servicii prestate la S.C. .X./ S.A.

Facturile emise de .X. .X. .X. către S.C. .X./ S.A. pentru servicii prestate în perioada decembrie 2004 - 05.05.2005 în valoare totală de .X. lei au fost înregistrate de contestatoare în bilanța de verificare încheiată la 31.05.2005. Astfel, contestatoarea a înregistrat în bilanța de verificare încheiată la 31.05.2005, veniturile și cheltuielile realizate în perioada decembrie 2004 - mai 2005 ca fiind realizate de sediul

permanent din România al .X. .X. .X., înregistrat la organele fiscale române în data de 03.05.2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe privind înregistrările contabile pe perioada verificată, care au condus la recalcularea bazei impozabile pentru impozitul pe profit, după cum urmează :

- societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2005 suma de .X. lei reprezentând marja de profit alocată în plus .X. .X. Gmbh, prin încălcarea prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2005 suma de .X. lei reprezentând costuri globale aferente veniturilor realizate de .X. .X. Gmbh în calitate de subcontractant în contractul cu S.C. .X./ S.A,

- societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2005 suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de cazare ale personalului angajat al .X. .X. Gmbh,

- societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2005 suma de .X. lei reprezentând costuri management percepute direct din Austria și înregistrate în contabilitate prin note de creditare în anul 2007, prin încălcarea prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- societatea nu a inclus la venituri suma de .X. lei reprezentând venit din reevaluarea datoriilor și creanțelor în valută existente la sfârșitul anului 2005 în profitul impozabil al respectivului an,

- societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2006 suma de .X. lei reprezentând costuri globale refacturate de contestatoare către .X. .X. Gmbh,

- veniturile în sumă de .X. lei sunt impozabile în anul 2006 când s-au realizat și nu în anul înregistrării, respectiv 2007,

- societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2006 suma de .X. lei reprezentând costuri de management percepute direct din Austria și înregistrate în contabilitate prin note de creditare în anul 2007,

- societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2007 suma de .X. lei reprezentând costuri globale percepute de sediul central al grupului din Franța pentru servicii prestate,
- societatea a înregistrat la cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2007 suma de .X. lei reprezentând costuri management percepute direct din Austria pentru servicii prestate și aferente veniturilor realizate din serviciile prestate către S.C..X./ S.A de .X. .X. Gmbh în calitate de subcontractant,
- societatea nu a inclus suma de .X. lei reprezentând venituri din reevaluarea datoriilor și creanțelor în valută existente la sfârșitul anului 2007 în evidența contabilă,
- societatea a înregistrat suma de .X. lei reprezentând cheltuială de protocol, nedeductibilă fiscal în urma reducerii profitului impozabil pe anul 2007,
- societatea nu a inclus în veniturile impozabile declarate de sediul permanent la 31.12.2008 suma de .X. lei reprezentând venituri din reevaluarea datoriilor și creanțelor în valută existente la sfârșitul anului 2008, prin încălcarea prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu 01.01.2008, activitatea de prestări servicii a fost transferată către o altă societate, respectiv .X. .X. ROMÂNIA S.R.L, persoană juridică română, așa cum reiese și din Nota de constatare nr..X./02.10.2008 întocmită de Garda Financiară – Comisariatul General și transmisă Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili cu adresa nr..X./14.10.2008.

La stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere impozitul pe profit calculat, pierderea declarată pentru anul 2009, precum și reducerile din perioada verificată provenite din reevaluarea datoriilor și creanțelor în valută și din cheltuielile de protocol deductibile suplimentar ca urmare a creșterii profitului impozabil.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății majorări și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei pentru perioada 04.05.2005-30.11.2010, în temeiul prevederilor art.115 alin.1, art.120 alin.1 și art.121 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform anexelor nr.23, 25 și 27 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată a fost 03.01.2005 - 30.09.2009.

.X. .X. .X.-Sediul Permanent este plătitoare de TVA începând cu data de **03.05.2005**.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, societatea a exercitat drept de deducere pentru servicii prestate de terți privind gestionarea proiectelor de management, consultanță aferentă produselor de transformare în domeniul tehnologiei și afacerilor, gestionarea relațiilor cu clienții, gestionarea lanțului de achiziții, consultanță în domeniul aplicațiilor IT, etc.

Aceste servicii au fost subcontractate de către .X. .X. .X. - Sediul Permanent unor persoane juridice nerezidente, cât și unor persoane juridice rezidente și persoane fizice autorizate înregistrate în România pentru realizarea contractului încheiat cu S.C. .X./ S.A.

Pentru serviciile achiziționate de la nerezidenți, .X. .X. .X. - Sediul Permanent a practicat taxarea inversă, de asemenea, în perioada verificată a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor IT prestate de către subcontractorii persoane fizice și juridice înregistrate în scopuri de TVA în România și servicii de consultanță fiscală, juridică, servicii de curățenie și chirii, etc.

S-a constatat că taxa pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată în deconturile de TVA corespunde cu TVA deductibilă înregistrată în jurnalele de cumpărări și cu rulajul contului 4426 "TVA deductibilă" din bilanțele de verificare.

Conform documentelor justificative și evidențelor contabile verificate, contribuabilul și-a început activitatea pe teritoriul României din luna decembrie 2004, iar taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru activitatea desfășurată în această perioadă a fost înregistrată în bilanța de verificare a sediului permanent la 31.05.2005, în jurnalul de cumpărări și decontul de TVA aferent lunii mai 2005, după la organele fiscale teritoriale.

Documentele care au stat la baza deducerii TVA în perioada decembrie 2004 - 05.05.2005 au fost facturile emise de către subcontractorii ca S.C. .X. & .X. S.R.L (conform contractului încheiat

în 01.12.2004), S & T IT .X. pentru servicii de consultanță și IT prestate la S.C. .X./ S.A. și Societatea Companiilor X S.R.L. pentru închiriere de birouri și utilizare logistică în această perioadă și alte achiziții necesare desfășurării activității în România. Facturile au fost emise de subcontractori către .X. .X. .X..

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, societatea a realizat operațiuni din sfera de aplicare a TVA, respectiv operațiuni impozabile pentru care s-a aplicat cota standard de 19 %, servicii IT prestate către S.C. .X./ S.A. Taxa pe valoarea adăugată colectată înregistrată în deconturile de TVA corespunde cu cea din evidența contabilă și din jurnalele de vânzări.

Organele de inspecție au constatat că .X. .X. .X. - Sediul Permanent a înregistrat în bilanța de verificare încheiată la 31.05.2005 venituri din prestări servicii în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea serviciilor de consultanță și IT prestate către S.C. .X./ S.A, conform facturilor emise de .X. .X. .X. în perioada 15.03.2005 - 02.05.2005.

Aceste facturi emise în baza contractului nr..X./15.03.2005 cuprind prestări servicii către S.C .X./ S.A din perioada decembrie 2004 - 02.05.2005 și au înscrisă cota zero la rubrica TVA, conform anexei nr.30 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010.

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.

Având în vedere că respectiva activitate a fost desfășurată în România în mod real în perioada decembrie 2004 - 02.05.2005 și totodată că societatea contestatoare a dedus TVA în baza facturilor reprezentând servicii prestate de subcontractorii S.C. .X. & .X. S.R.L, X Austria și S & T IT .X. Austria pentru birourile închiriate și logistica utilizată de la Societatea Companiilor X X S.R.L, organele de inspecție fiscală au concluzionat că firma .X. .X. .X. trebuia să-și înregistreze un sediu permanent în România încă din decembrie 2004, în conformitate cu prevederile art.29 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată.

Conform evidențelor contabile ale contribuabilului, serviciile facturate către S.C. .X./ S.A. cu facturile de la numărul .X./15.03.2005 la numărul .X./02.05.2005 au fost prestate de .X. .X.

.X., iar locul prestării acestor servicii este în România, rezultând că pentru aceste servicii de consultanță și IT în sumă de .X. lei și înregistrate în balanța de verificare a societății contestatoare la 31.05.2005, contestatoarea trebuia să se colecteze TVA pentru facturile emise către S.C. .X./ S.A.

Organele de inspecție au calculat în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei pe perioada 03.01.2005-30.09.2009, conform prevederilor art.115 alin.1, art.120 alin.1 și art.121 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Din taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei solicitată la rambursare de societate prin decontul de TVA depus pentru luna septembrie 2009, organele de inspecție fiscală au aprobat suma de .X. lei și au respins la rambursare suma de .X. lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1.Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit

1.a Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei**

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. .X. .X. - Sediul Permanent datorează dobânzi în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit pe trimestrul IV 2006, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au aplicat eronat cota calculată pentru fiecare zi de întârziere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina .X. .X. .X. - Sediul Permanent, accesorii în sumă totală de .X. lei compusă din majorări, dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit pe anul 2006, din care dobânzile aferente impozitului pe profit pe trimestrul IV 2006 au fost calculate prin

aplicarea cotei de 0,5 %, conform anexei nr.25 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010.

Societatea solicită diminuarea obligațiilor fiscale accesorii cu suma de .X. lei stabilită în baza unei erori materiale, în sensul că pentru diferența în sumă de X lei constatată de organele de inspecție fiscală pentru trimestrul IV 2006 ce avea termen scadent 25.04.2007 nu au fost avute în vedere prevederile art.120 alin.7 din Codul de procedură fiscală, modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.88/2010 pentru modificarea și completarea O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare din 01.10.2010, fiind calculate astfel pentru perioada 01.10.2010- 30.11.2010 dobânzi prin aplicarea eronată a cotei de 0,05 % pentru fiecare zi de întârziere, în loc de cota de 0,04 %.

În drept, art.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 88/20.09.2010 pentru modificarea și completarea **Ordonanței Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la 01.10.2010 prevede :

“Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

*2. La **articolul 120**, alineatul (7) se modifică și va avea următorul cuprins:*

*“(7) **Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.**”*

Din analiza anexei nr.25 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010 aflată în copie la fila 806 din dosarul cauzei, reiese că la calculul dobânzilor aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pe trimestrul IV 2006, organele de inspecție fiscală au aplicat eronat cota de 0,5 % pentru perioada 01.10.2010 - 30.11.2010.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că suma de .X. lei este corect determinată de către petentă ca fiind calculată în plus de către organele de inspecție fiscală prin calculul eronat de majorări de întârziere în trimestrul II al anului 2006, deoarece potrivit prevederilor Ordonanța de urgență a Guvernului nr.88/2010 care modifică prevederile art.120 alin.7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu

modificările și completările ulterioare, în perioada 01.10.2010 - 30.11.2010 nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04 % pentru fiecare zi de întârziere.

În concluzie, urmează să se admită contestația societății pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit aferent trimestrului IV 2006, în temeiul prevederilor art.216 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora : “ (1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”.

1.b Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. .X. .X. - Sediul Permanent datorează accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente și documente de natură să contrazică starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina .X. .X. .X. - Sediul Permanent, accesorii în sumă totală de .X. lei aferente impozitului pe profit suplimentar pentru perioada 04.05.2005-30.11.2010, în temeiul prevederilor art.115 alin.1, art.120 ^ 1 și art.121 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră că majorările de întârziere aferente impozitului pe profit sunt disproporționate față de fapta comisă și totodată acestea au fost calculate fără a fi luate în considerare, în mod cronologic, plățile efectuate de către contribuabil în contul impozitului pe profit în perioada 2005 - 2008.

Societatea solicită refacerea stingerii obligațiilor fiscale datorate și în acest sens prezintă un calcul al obligațiilor fiscale accesorii, având în vedere plățile efectuate în contul impozitului pe profit, anexa nr.4 la contestație, solicitând diminuarea valorii accesoriilor calculate cu suma de .X. lei.

În drept, art.119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevăd :

“Art.119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. (.....)

Art.120 (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”.

În speță sunt incidente și prevederile art.120 ^ 1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

“ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010 organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății accesoriile aferente impozitului pe profit suplimentar, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data de 30.11.2010, în baza prevederilor legale incidente speței, mai sus citate, având în vedere impozitul pe profit determinat la inspecția fiscală față de impozitul pe profit declarat de societate, conform anexelor nr.23, 25 și 27 la actul administrativ fiscal.

Din analiza anexei nr.4 la contestație denumită : *“Calculul obligațiilor fiscale accesorii până la data de 30.11.2010 având în*

vedere plățile efectuate de societate începând cu anul 2005”, depusă de contestatoare reiese că societatea a enumerat anumite “plăți reprezentând impozit pe profit, conform bilanței” din perioada 2005-2007, fără ca modalitatea de plată să fie specificată și fără să rezulte în ce mod organele fiscale ar fi greșit la stabilirea accesoriilor.

Din analiza Fișei sintetice totale editată la 14.12.2010, aflată în copie la fila 831 din dosarul cauzei, reiese că obligația de plată în sumă de .X. lei, conform declarației nr..X./25.07.2007, achitată la 26.07.2007 a fost operată corect de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în fișa sintetică, la rubrica “*incasări*”, cu consecința diminuării obligațiilor de plată neachitate.

Afirmația societății, potrivit căreia “*obligațiile de plată de natura obligațiilor fiscale accesorii aferente impozitului pe profit s-au calculat fără a lua în considerare, în mod cronologic, plățile efectuate de către contribuabil începând cu anul 2005*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece urmărirea stingerii sumelor datorate, nu intră în atribuțiile organelor de inspecție fiscală care sunt expres precizate la art.94 alin.2 și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că din accesoriile în sumă totală de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, suma de .X. lei reprezintă accesorii calculate eronat, motiv pentru care contestația societății împotriva acestei sume urmează a fi admisă prin prezenta decizie.

Față de prevederile legale suscitade și de situația de fapt, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au calculat accesoriile în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, motiv pentru care urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația .X. .X. .X. - Sediul Permanent pentru această sumă, în baza prevederilor art.216 alin.1 lit.a) 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 Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora : “*contestația poate fi respinsă ca : a)*

neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

2.a Referitor la solicitarea societății privind reducerea obligațiilor fiscale cu suma totală de .X. lei (taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei) pe motiv că începând cu 01.01.2010 este prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale pentru operațiunile din decembrie 2004: **Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste obligații bugetare sunt legal datorate de societatea contestatoare, în condițiile în care exigibilitatea TVA din facturile emise către S.C. .X./ S.A intervine la 25 ale lunii următoare înregistrării acestora în contabilitate, respectiv în interiorul termenului în care organele de inspecție fiscală aveau dreptul de a stabili obligații fiscale.**

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./27.12.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010, perioada verificată în ce privește TVA a fost **03.01.2005 - 30.09.2009**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise în perioada 15.03.2005-02.05.2005 în baza contractului nr..X./15.03.2005 și înregistrate în contul 704 “*Venituri din prestări servicii*” și în bilanța de verificare încheiată de contribuabil la 31.05.2005.

Societatea susține că pentru facturile nr..X./15.03.2005 și nr..X./15.03.2005 emise pentru servicii prestate de .X. Austria către S.C. .X./ S.A în perioada decembrie 2004 au fost calculate eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, motiv pentru care solicită reducerea în mod corespunzător a obligației de plată cu respectivele sume, în temeiul prevederilor art.23 și art.91 din Codul de procedură fiscală.

În drept, art.23 și art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevăd :

“ Art.23 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.

Art.91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

*(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.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei”.

Se reține că .X. .X. .X. 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, respectiv în luna mai 2005, la data înregistrării în contabilitate a veniturilor din facturile emise de .X. .X. .X. către S.C. .X./ S.A, 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.

În consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația societății privind prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente facturilor emise către S.C. .X./ S.A. pentru serviciile prestate în luna decembrie 2004.

2. b Referitor la suma totală de **.X. lei** reprezentând :

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

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra obligației .X. .X. .X. - 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, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat detaliat dacă contestatoarea îndeplinea condițiile de a înregistra un sediu permanent pentru operațiunile anterioare înregistrării în scopuri de TVA.

În fapt, .X. .X. .X. Austria și-a înregistrat sediul permanent la Administrația Financiară sector X .X., România 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, în calitate de beneficiar.

.X. .X. .X. 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.

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 societatea contestatoare a dedus TVA în baza facturilor reprezentând servicii prestate de subcontractorii S.C. .X. & .X. S.R.L, X Austria și S & T IT .X. Austria pentru birourile închiriate și logistica utilizată de la Societatea Companiilor XX S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că firma .X. .X. .X. trebuia să-și înregistreze un sediu permanent în România încă din decembrie 2004, în conformitate cu prevederile art.29 alin.4 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. .X. Austria 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. .X. Austria nu era înregistrată în scopuri de TVA în România, contestatoarea apreciază 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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la acea dată, 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 ”.

În speță sunt incidente și prevederile art.29 alin.4 din același act normativ, unde se specifică :

*“ (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** ”,*

La art. 151 alin. 1 și alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2005 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**”.*

Se reține că, organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările privind obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise în perioada 15.03.2005 - 02.05.2005 către S.C. .X./ S.A., pe considerentul că firma “.X. .X. .X. *trebuia sa-și înregistreze un sediu permanent în România încă din decembrie 2004, în conformitate cu prevederile art.29 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la acea dată*”, dar nu au analizat detaliat dacă în perioada emiterii facturilor către S.C. .X./ S.A., respectiv anterior înregistrării în scopuri de TVA, contestatoarea îndeplinea condițiile prevăzute de lege pentru înregistrarea unui sediu permanent.

Noțiunea de sediu permanent este reglementată de dispozițiile art.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“(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 țigăi sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale, precum și locul în care continuă să se desfășoare o activitate cu activele și pasivele unei persoane juridice române care intră într-un proces de reorganizare prevăzut la [art. 27¹](#).

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

(5) Prin derogare de la prevederile alin. (1) și (2), un nerezident este considerat a avea un sediu permanent în România, în ceea ce privește activitățile pe care o persoană, alta decât un agent cu statut independent, le întreprinde în numele nerezidentului, dacă persoana acționează în România în numele nerezidentului și dacă este îndeplinită una din următoarele condiții:

a) persoana este autorizată și exercită în România autoritatea de a încheia contracte în numele nerezidentului, cu excepția cazurilor în care activitățile respective sunt limitate la cele prevăzute la alin. (4) lit. a) - f);

b) persoana menține în România un stoc de produse sau bunuri din care livrează produse sau bunuri în numele nerezidentului.

(6) Un nerezident nu se consideră că are un sediu permanent în România dacă doar desfășoară activitate în România prin intermediul unui broker, agent, comisionar general sau al unui agent intermediar având un statut independent, în cazul în care această activitate este activitatea obișnuită a agentului, conform descrierii din documentele constitutive. Dacă activitățile unui astfel de agent sunt desfășurate integral sau aproape integral în numele nerezidentului, iar în relațiile comerciale și financiare dintre nerezident și agent există condiții diferite de acelea care ar exista între persoane independente, agentul nu se consideră ca fiind agent cu statut independent.

(7) Un nerezident nu se consideră că are un sediu permanent în România numai dacă acesta controlează sau este controlat de un rezident ori de o persoană ce desfășoară o activitate în România prin intermediul unui sediu permanent sau altfel.

(7¹) Persoanele juridice române beneficiare ale unor prestări de servicii de natura activităților de lucrări de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică și orice alte activități, executate de persoane juridice străine sau fizice nerezidente pe teritoriul României, au obligația să înregistreze contractele încheiate cu acești parteneri la organele fiscale competente, potrivit procedurii instituite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Contractele încheiate de persoane juridice române cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente pentru activități desfășurate în afara teritoriului României nu fac obiectul înregistrării potrivit prezentei dispoziții. Pentru încadrarea ca sediu permanent a unui șantier de construcții sau a unui proiect de construcție, ansamblu ori montaj sau a activităților de supraveghere legate de acestea și a altor activități similare, se va avea în vedere data de începere a activității din contractele încheiate cu persoanele juridice române beneficiare sau orice alte informații ce probează începerea activității. Perioadele consumate pentru realizarea unor contracte conexe care sunt legate în mod direct cu primul contract ce a fost executat se adaugă la perioada care s-a consumat la realizarea contractului de bază.

(8) În înțelesul prezentului cod, sediul permanent al unei persoane fizice se consideră a fi baza fixă”.

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale pct.55 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.151 din Codul fiscal, în vigoare în anul 2005, potrivit căroră :

*“55 (1) Dacă o activitate desfășurată în România de persoana impozabilă stabilită în străinătate implică obligativitatea înregistrării unui sediu permanent, astfel cum este definit la **titlul I** din Codul fiscal, aceasta nu mai poate să își desemneze un reprezentant fiscal în România pentru respectiva activitate. 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** din Codul fiscal și din prezentele norme metodologice. Dacă persoana străină desfășoară în România activități prin unul sau mai multe sedii permanente și are și alte activități care nu sunt legate de activitatea sediului/sediilor permanente, pentru care nu are obligația să-și înregistreze sediu permanent, obligațiile sale privind taxa pe valoarea adăugată vor fi îndeplinite de un reprezentant fiscal desemnat cu respectarea prevederilor de la pct. 54”.*

Prin urmare, o persoană 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.

În ceea ce privește desemnarea unui reprezentant fiscal în România, această procedură este aplicabilă numai persoanelor impozabile nestabilite în România, care nu aveau înregistrat un sediu permanent, deci firma .X. .X. .X. cu sediul în Austria nu putea desemna un reprezentant fiscal în România, în situația în care avea un sediu permanent.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că, firma .X. .X. .X. 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 X .X., România în data de **03.05.2005** și a devenit plătitoare de TVA începând cu data de **03.05.2005**.

În data de 23.07.2004, X .X. din Viena a semnat un contract cu Ministerul Economiei și Comerțului din România pentru achiziționarea a 51% din capitalul social al S.C. .X./ S.A. Obiectul contractului nr..X./15.03.2005 încheiat de .X. .X. .X. 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 sprijinirea 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 acestor contracte, pentru serviciile prestate în perioada decembrie 2004-mai 2005, .X. .X. .X. din Austria a emis în perioada 15.03.2005 - 02.05.2005 către S.C..X./ S.A, facturi în valoare totală de .X. lei în care nu a înscris cota de TVA și care au fost înregistrate de contestatoare în contul 704 *“Venituri din prestări servicii”* la luna mai 2005 și în bilanța de verificare încheiată la 31.05.2005.

Față de situația prezentată și dispozițiile legale mai suscitată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța asupra momentului la care .X. .X. .X. Austria îndeplinea condițiile unui sediu permanent în România, în condițiile în care organele de inspecție fiscală aveau obligația să stabilească dacă activitățile desfășurate în perioada relevantă trebuiau desfășurate printr-un sediu permanent, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Potrivit prevederilor art.7 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”, coroborate cele ale art.94 alin.2 din același act normativ :

(2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții :*

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Astfel, având în vedere faptul că facturile au fost emise către S.C. .X./ S.A. în perioada 15.03.2005 - 02.05.2005, anterior înregistrării în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze în ce situație se afla .X. .X. .X. Austria, respectiv :

- dacă era stabilit în România prin sediu permanent sau îndeplinea condițiile de a înregistra un sediu permanent, atunci, în conformitate cu prevederile pct.55 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația înregistrării în scopuri de TVA, fiind persoană obligată la plata TVA,

- dacă se consideră că în perioada respectivă nu avea un sediu permanent, dar nu în sensul înregistrării efective a acestuia, ci a îndeplinirii condițiilor de a înregistra un sediu permanent, în conformitate cu prevederile art.151 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana obligată la plata TVA era beneficiarul, respectiv S.C. .X./ S.A.

În concluzie, organele de inspecție fiscală trebuiau să stabilească dacă în perioada în care au fost emise facturile, respectiv 15.03.2005 - 02.05.2005, .X. .X. .X. Austria îndeplinea sau nu condițiile de a avea un sediu permanent în România, funcție de care se aplică una din variantele menționate anterior.

În același sens s-a pronunțat și Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresele nr..X./14.06.2011 și nr..X./14.07.2011, aflate la dosarul cauzei.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ 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 ”,

coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

„ Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente ”,

să se desființeze parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, iar organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere desființată, să procedeze la o nouă verificare a taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

În ceea ce privește accesoriile aferente TVA, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Deoarece prin prezenta decizie 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** reprezentând TVA, se vor desființa și accesoriile aferente în sumă totală de **.X. lei**, compusă din :

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA ,

.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.1, alin.2 și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a), pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată ,

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA ,

.X. lei - penalități de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere desființată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade a taxei pe valoarea adăugată ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Admiterea contestației formulată de .X. .X. .X. - Sediul Permanent pentru suma de **.X. lei** reprezentând dobânzi aferente impozitului pe profit eronat calculate și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./27.12.2010 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru această sumă.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. .X. .X. - Sediul Permanent pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

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

DIRECTOR GENERAL

X