

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**Direcția generală de soluționare a contestațiilor**

**DECIZIA nr. 2 / 2006**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**S.C. "R" S.A.**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de control fiscal - Serviciul control fiscal V asupra contestației formulată de **S.C. "R" S.A.** împotriva Deciziei de impunere încheiată de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de control fiscal - Serviciul control fiscal V.

Contestația are ca obiect sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dobânzi aferente și penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 176 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data comunicării deciziei de impunere nr. 733, respectiv 28.01.2005, așa cum rezultă din adresa Direcției generale a finanțelor publice din 28.03.2005 și în raport de data înregistrată pe plicul cu care a fost transmisă contestația Direcției generale a finanțelor publice București, respectiv 28.02.2005.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 174 și art. 178 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. "R" S.A. contestă decizia de impunere întocmită în baza raportului de inspecție fiscală încheiat de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de control fiscal - Serviciul control fiscal, precizând următoarele:**

Ca urmare a solicitării **S.C. "R" S.A.**, organele de inspecție fiscală au efectuat un control de fond constatând că societatea nu a efectuat înregistrarea și nu a plătit TVA aferentă serviciilor de închiriere

a unor linii (retele) de telecomunicatii furnizate de catre operatorii externi, datorita unor interpretari ale specialistilor **S.C. "R" S.A.** care au considerat ca operatiunile comerciale respective nu se incadreaza in sfera activitatilor purtatoare de taxa pe valoarea adaugata.

La data operatiunilor comerciale pentru care societatea a efectuat plati catre prestatorii externi notiunea de telecomunicatii nu avea o reglementare expresa in legislatia privind taxa pe valoarea adaugata.

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala pentru a justifica stabilirea taxei pe valoarea adaugata si accesoriilor aferente acesteia, mentioneaza adresa emisa de catre Directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, insa aceasta adresa nu este opozabila societatii fiind un act intern nepublicat in Monitorul Oficial, fara sa aiba caracter de reglementare.

Pozitia Ministerului Finantelor Publice nu poate produce consecinte juridice asupra societatii deoarece acesta nu si-a exprimat punctul de vedere cu referire la legislatia din domeniul financiar - contabil, ci a tinut seama, in mod special, de adresa Directiei de specialitate din cadrul Ministerului Comunicatiilor si Tehnologiei Informatiilor care califica anumite servicii ca fiind servicii de telecomunicatii, insa nici aceasta adresa nu este opozabila societatii deoarece reprezinta un punct de vedere tehnic, fara ca cele doua institutii sa tina seama de reglementarile financiar - contabile aplicabile in perioada anterioara intrarii in vigoare a Ordonantei Guvernului nr. 36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar - fiscala, respectiv inainte de 01.03.2003.

In urma controlului de fond organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a efectuat inregistrarea si nu a platit TVA aferenta serviciilor de inchiriere a unor linii (retele) de telecomunicatii furnizate de catre operatorii externi, deoarece specialistii societatii R in domeniul financiar - contabil au considerat ca operatiunile comerciale respective nu se incadreaza in sfera activitatilor purtatoare de taxa pe valoarea adaugata.

Din interpretarea per a contrario a prevederilor art. 4 alin. (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, cand locul prestarii nu este in Romania, serviciile respective nu sunt impozabile in Romania.

Avand in vedere prevederile pct. 3 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, precum si faptul ca societatea a inchiriat linii (retele) de telecomunicatii de la persoane juridice nerezidente, iar bunurile respective sunt bunuri imobile amplasate in strainatate, pentru care este aplicabila exceptia de la regula aplicarii

TVA, in mod corect societatea nu a evidentiat si nu a achitat taxa pe valoarea adaugata pentru aceste inchirieri.

Potrivit dispozitiilor legale financiar contabile, in vigoare la momentul efectuarii operatiunilor comerciale, respectiv Hotararea Guvernului nr. 964/1998 pentru aprobarea clasificatiei si a duratelor normale de functionare, in cadrul grupei 1 "Constructii", la codul de clasificare 1.3.20 sunt mentionate "liniile si cablurile aeriene de telecomunicatii (stalpi, circuite, cabluri, traverse, console, etc.", astfel incat in mod corect si legal societatea a incadrat retelele de telecomunicatii, cu toate componentele acestora, potrivit actului normativ mai sus mentionat, in categoria bunurilor imobile. Prin urmare, inchirierea de catre societate a acestor bunuri imobile amplasate in afara granitelor Romaniei, nu reprezinta o activitate care sa dea dreptul statului roman de a incasa TVA.

Chiar si dupa momentul abrogarii Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, prin Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, exceptia inaplicabilitatii TVA pentru inchirierea bunurilor imobile amplasate in afara granitelor Romaniei a fost mentinuta.

Astfel, avand in vedere prevederile art. 7 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 345/2002, regimul juridic al inchirierii bunurilor imobile amplasate pe teritoriul altui stat a ramas nemodificat in ceea ce priveste neaplicarea TVA persoanei juridice rezidente, in cazul de fata S.C. R S.A.

Abia incepand cu data de 01.03.2003, cand a intrat in vigoare Ordonanta Guvernului nr. 36/2003 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar - fiscala, domeniul de activitate al S.C. R S.A., respectiv telecomunicatiile, a dobandit o reglementare speciala, cu aplicabilitate in domeniul taxei pe valoarea adaugata, fiind definita ca atare notiunea de telecomunicatii.

Organele de inspectie fiscala si Ministerul Finantelor Publice nu pot aplica pentru situatii anterioare Ordonantei Guvernului nr. 36/2003, chiar daca exista anumite similitudini, norme juridice aparute ulterior desfasurarii activitatilor comerciale sau adrese care nu au caracter normativ, deoarece ar fi incalcat principiul neretroactivitatii legii consacrat prin Constitutia Romaniei, netinand seama in acelasi timp de ansamblul reglementarilor financiar contabile aplicabile si in vigoare la momentul respectiv.

Aceasta modalitate de inregistrare in contabilitate a operatiunilor de prestari servicii externe nu a fost una singulara, constatările Ministerului Finantelor Publice fiind probabil in acest sens, fiind initiat proiectul unui act normativ care sa coreleze anumite dispozitii din legislatia financiar - fiscala, in concordanta si cu practicile tarilor din

spatiul comunitar, adoptandu-se in acest sens Ordonanta Guvernului nr. 36/2003.

Astfel, incepand cu data de 01.03.2003 prin Ordonanta Guvernului nr. 36/2003, pentru serviciile furnizate de catre partenerii externi, a fost modificata procedura referitoare la inregistrarea si plata TVA in sensul compensarii prin inregistrare contabila, fiind eliminata plata efectiva a taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit organelor de inspectie fiscala TVA aferenta serviciilor furnizate de catre partenerii externi, in perioada anterioara datei de 01.03.2003, S.C. R S.A. ar avea obligatia de a achita efectiv TVA si in plus ar trebui sa plateasca dobanzi si penalitati de intarziere pana la data efectiva a inspectiei fiscale.

Avand in vedere ca TVA de plata era exigibila in termen de 7 zile de la data emiterii facturii fiscale, iar recuperarea TVA platita urma sa fie realizata prin decontul de TVA aferent lunii urmatoare operatiunii, potrivit reglementarilor financiar - fiscale, in vigoare la momentul respectiv, organele de inspectie fiscala pot calcula dobanzi si penalitati de intarziere exclusiv pentru intervalul cuprins data exigibilitatii si data rambursarii TVA respective, tinand cont de faptul ca numai in perioada respectiva ar fi fost afectat bugetul de stat.

In situatia in care interpretarea societatii este incorecta, avand in vedere dispozitiile Ordonantei Guvernului nr. 36/2003 si ale Hotararii Guvernului nr. 348/2003, incepand cu data de 01.03.2003, atat pentru serviciile anterioare acestei date, cat si pentru serviciile de care societatea a beneficiat dupa data de 01.03.2003, nu poate fi impusa societatii plata dobanzilor si penalitatilor de intarziere, avand in vedere dispozitiile pct. 16 din Hotararea Guvernului nr. 348/2003 prin care au fost modificate alin. (2), alin. (3) si alin. (4) ale art. 71 din Hotararea Guvernului nr. 598/2002.

Din continutul reglementarilor Ordonantei Guvernului nr. 36/2003 rezulta ca acest act normativ stabileste anumite proceduri privind inregistrarile financiar - contabile, or normele de procedura sunt de imediata si stricta aplicare, astfel incat organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa procedeze conform dispozitiilor Hotararii Guvernului nr. 348/2003, date in aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 36/2003, in caz contrar dispozitiile actului normativ modificat ar continua sa-si produca efecte si dupa modificarea acestora prin noul act normativ.

**II. Prin raportul de inspectie fiscala din 11.01.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice - Activitatea de control fiscal - Serviciul control fiscal au constatat următoarele:**

*In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor externe:*

**Perioada supusa verificarii: 01.01.1999 - 30.06.2004.**

Din verificarea efectuată s-a constatat că S.C. R S.A. a beneficiat începând cu anul 2000 de servicii externe efectuate pe baza de contracte încheiate cu companii străine în calitate de prestatori de servicii.

Ponderea cea mai mare a serviciilor externe o reprezintă cele de telecomunicații, respectiv: servicii internet și servicii transmisii de date.

Furnizorii externi mai importanți sunt din Ungaria, Cipru, Italia, etc.

Prevederile art. 2 alin. (1) lit. a și lit. d, art. 4 și art. 8 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și prevederile Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, stabilesc impozitarea în România a prestațiilor de servicii când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate, precum și obligația plății taxei pe valoarea adăugată de către persoanele juridice sau fizice cu sediul sau domiciliul stabil în România pentru serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România.

Conform adresei din 26.06.2003 emisă de Direcția generală de politici și legislație privind veniturile bugetului general consolidat din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, adresă înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice în data de 30.06.2003, "pentru servicii transmisii de date, servicii internet, conexiune IP internațională prin rețea internet, închiriere linie comunicații (considerate servicii de telecomunicații, conform adresei din 22.05.2003 a Direcției generale pentru comunicații din cadrul Ministerului Comunicațiilor și Tehnologiei Informației) efectuate, indiferent de beneficiar, locul prestării se consideră a fi în România, conform prevederilor art. 4 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 3.1 din Normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000. Acestea se supun taxei pe valoarea adăugată calculată prin aplicarea asupra bazei de impozitare a cotei de 19% prevăzută la art. 16 lit. A din ordonanța de urgență."

Potrivit prevederilor art. 8 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 și pct. 7.7 și pct. 7.8 din Normele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal

teritorial sau la banca comerciala, in termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru platile efectuate fara factura, taxa pe valoarea adaugata se plateste concomitent cu plata prestatorului extern.

Pentru perioada iunie 2002 - februarie 2003 se aplica prevederile art. 7 si art. 13 alin. (1) lit. d din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si prevederile art. 8 alin. (1) si alin. (4) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002. Astfel, pentru serviciile de telecomunicatii prestate, indiferent unde se afla beneficiarul acestora, locul prestarii se considera a fi in Romania, conform prevederilor art. 7 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 si art. 8 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002. Taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor servicii se datoreaza si se calculeaza prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare determinata in conditiile stabilite la cap. IV din lege.

In timpul inspectiei fiscale s-a constatat ca societatea nu a calculat si achitat TVA aferenta tuturor serviciilor care se incadreaza in prevederile legale mentionate mai sus.

Astfel, in timpul controlului s-a stabilit diferenta suplimentara de plata, reprezentand TVA aferenta serviciilor externe care se incadreaza in prevederile legale anterior precizate, pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere, accesorii calculate pana la data de 25.11.2004.

Incepand cu data de 01.03.2003 s-a constatat ca societatea nu a evidenciat TVA aferenta serviciilor externe si nu a efectuat inregistrarea contabila 4426 = 4427, pentru suma de 86.980 lei.

In conformitate cu prevederile Hotararii Guvernului nr. 348/2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale, pct. 16 alin. (2) lit. a si alin. (4), societatea are obligatia de a efectua inregistrarea TVA aferenta acestor operatiuni la randurile de regularizare din decontul privind TVA intocmit pentru luna in care a avut loc controlul, situatie in care nu se calculeaza dobanzi si penalitati de intarziere.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA datorata pentru servicii externe, compusa din:

- suma datorata pana la data de 01.03.2003 cand a intrat in vigoare Ordonanta Guvernului nr. 36/2003, pentru care s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere
- suma stabilita ca datorata dupa data de 01.03.2003 si pentru care nu se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere, conform art. II pct. 16 lit. a din Hotararea Guvernului nr. 348/2003, societatea urmand sa inregistreze aceasta suma prin nota contabila 4426 = 4427.

**III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele**

**existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:**

In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea avea obligatia sa plateasca taxa pe valoarea adaugata pentru serviciile contractate cu prestatori cu sediul in strainatate in conditiile criteriilor de teritorialitate reglementate de actele normative in vigoare pe perioada supusa verificarii.

**In fapt**, incepand cu septembrie 2000 S.C. R S.A. a beneficiat de servicii externe in baza contractelor incheiate cu diversi furnizori externi.

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 10.01.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au constatat ca ponderea cea mai mare a serviciilor externe, o reprezinta cele de telecomunicatii, respectiv servicii internet si servicii transmisii de date.

Societatea nu a calculat si achitat taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor externe mai sus mentionate, de care societatea a beneficiat pana la data de 01.03.2003.

**In drept**, art. 2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la data de 31.05.2002, precizeaza ca *“in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:*

*a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale, indiferent de forma juridică prin care se realizează: vânzare, schimb, aport în bunuri la capitalul social;*

*[...]”, iar potrivit art. 4 precizeaza ca “prestările de servicii sunt impozabile în România când locul prestării se consideră a fi în România în conformitate cu criteriile de teritorialitate stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonanțe de urgență.”*

In conformitate cu prevederile art. 8 din actul normativ mai sus mentionat, *“taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat se plateste de catre: [...] persoanele juridice sau fizice cu sediul sau cu domiciliul stabil în România, pentru bunurile din import închiriate, precum și pentru serviciile efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, referitoare la: operațiuni de leasing; cesiuni*

*și/sau concesiuni ale dreptului de autor, de brevete, de mărci de fabrică și de comerț sau alte drepturi similare; servicii de publicitate; serviciile consultanților, inginerilor, birourilor de studii, experților contabili și alte servicii similare; prelucrarea de date și furnizarea de informații; operațiuni bancare și financiare; punerea la dispoziție de personal.[...]*

Potrivit pct. 3.1 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata *“locul prestării de servicii este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:*

*[...]*

*3. Locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia*

*3.4. În această categorie se încadrează:*

- a) închirierea de bunuri mobile corporale;*
- b) operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile corporale și/sau necorporale;*
- c) cesiunile și/sau concesiunile dreptului de autor, de brevete, de licențe, de mărci de fabrică și de comerț și alte drepturi similare;*
- d) serviciile de publicitate;*
- e) serviciile consultanților, inginerilor, birourilor de studii, avocaților, experților contabili și alte servicii similare;*
- f) prelucrarea de date și/sau furnizarea de informații;*
- g) operațiunile bancare, financiare, de asigurare și/sau de reasigurare;*
- h) punerea la dispoziție de personal;*
- i) prestările intermediarilor care intervin în furnizarea serviciilor prevăzute la lit. a) - h).”*

Conform pct. 7.7 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 *“taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor contractate de persoane juridice din România cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și pentru care locul prestării se consideră a fi în România, potrivit pct. 3.4, se plătește la organul fiscal teritorial sau la banca comercială, în termen de 7 zile de la data primirii facturii externe. Pentru plățile efectuate fără factură taxa pe valoarea adăugată se plătește concomitent cu plata prestatorului extern”, iar in conformitate cu pct. 7.8 “in situația în care din decontul lunii precedente rezultă suma de rambursat, contribuabilii pot să compenseze această sumă cu suma datorată potrivit pct. 7.7”.*



Incepand cu data de 01.06.2002, potrivit art. 1 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, "se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora; [...]"

In conformitate cu art. 7 alin. (1) lit. c din același act normativ, "locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul își are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile ori, în lipsa unui astfel de sediu, domiciliul sau reședința sa obișnuită, cu următoarele excepții pentru care locul prestării este:

[...]

c) locul unde beneficiarul are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia. În aceasta categorie se încadrează:

1. închirierea de bunuri mobile corporale;
2. operațiunile de leasing având ca obiect utilizarea bunurilor mobile;
3. cesiunile și/sau concesiunile dreptului de autor, de brevete, de licențe, de mărci de fabrică și de comerț și alte drepturi similare;
4. serviciile de publicitate;
5. serviciile consultanților, inginerilor, birourilor de studii, avocaților, experților contabili și alte servicii similare;
6. prelucrarea de date, furnizarea de informații, realizarea și/sau furnizarea de programe informatice și/sau licențe de programe informatice;
7. operațiunile bancare, financiare, de asigurare și/sau de reasigurare;
8. punerea la dispoziție de personal;
9. prestările intermediarilor care intervin în furnizarea serviciilor prevăzute la pct. 1 - 8;”, iar conform art. 13 alin. (1) lit. d "taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat se plateste de catre:

d) persoanele juridice sau persoanele fizice cu sediul ori cu domiciliul stabil în România, beneficiare ale prestărilor de servicii prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. c), efectuate de prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, indiferent dacă sunt sau nu înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată la organele fiscale."

Potrivit art. 8 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adugata:

*“În sensul art. 7 alin. (1) din lege locul prestărilor de servicii este considerat a fi în România, dacă sediul activității economice, sediul stabil sau, în absența acestora, domiciliul ori reședința obișnuită a prestatorului de la care sunt prestate serviciile este amplasată în România, cu excepțiile prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. a) - d) din lege”, iar potrivit alin. (4) “pentru operațiunile prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. c) din lege locul prestării este situat în țara în care beneficiarul își are stabilit sediul activității sau, în lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia. Dacă operațiunile sunt taxabile, beneficiarii care au sediul sau domiciliul în România și au contractat cu prestatori din străinătate operațiuni de natura celor prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. c) din lege sunt obligați la plata taxei pe valoarea adăugată. Operațiunile prevăzute la art. 7 alin. (1) lit. c) din lege, efectuate de prestatori din România, contractate cu beneficiari din străinătate, nu sunt impozabile în România, iar prestatorii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art. 22 alin. (4) lit. d) din lege.”*

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus care reglementau, pentru perioada verificata, impozitarea prestarilor de servicii, rezulta ca locul prestarii de servicii este locul unde prestatorul are stabilit sediul activitatii economice, cu exceptia situatiilor expres prevazute de normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si Legii nr. 345/2002.

Se retine faptul ca prin raportul de inspectie fiscala din 11.01.2005 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala au impozitat serviciile externe de care a beneficiat contestatoarea, desi locul prestarii serviciilor nu era in Romania, constatand ca “ponderea cea mai mare a serviciilor externe o reprezinta cele de telecomunicatii, respectiv: servicii internet si servicii transmisii de date”.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii sumele contestate intrucat aceasta nu a evidentiat, calculat si achitat TVA aferenta serviciilor externe de care a beneficiat in perioada septembrie 2000 - februarie 2003, servicii mentionate in anexele nr. 8.7 - 8.10.

La baza constatarilor anterior mentionate organele de inspectie fiscala au avut in vedere si adresa din 26.06.2003 a Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat din cadrul Ministerului Finantelor Publice, anexata la dosarul cauzei la paginile 35 - 37 vol I, adresa din care organele de inspectie

fiscala au retinut ca "pentru servicii transmisii de date, servicii internet, conexiune IP internationala prin retea internet, inchiriere linii comunicatii (considerate servicii de telecomunicatii, conform adresei din 22.05.2003 a Directiei generale pentru comunicatii din cadrul Ministerului Comunicatiilor si Tehnologiei Informatiei) efectuate, indiferent de beneficiar, locul prestarii se considera a fi in Romania, conform prevederilor art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si pct. 3.1 din Normele aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000. Acestea se supun taxei pe valoarea adaugata calculata prin aplicarea asupra bazei de impozitare a cotei de 19% prevazuta la art. 16 lit. a din ordonanta de urgenta."

Prin adresa din 22.05.2003, anexata la dosarul cauzei la pagina 60 vol. I, Directia generala pentru comunicatii din cadrul Ministerului Comunicatiilor si Tehnologiei Informatiei, precizeaza faptul ca "activitatea de furnizare internet (prin intermediul liniilor inchiriate) reprezinta o prestare de servicii de telecomunicatii, atat in sensul Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 79/2002 privind cadrul general de reglementare in comunicatii, completata cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 34/2002 privind accesul la retelele de comunicatii electronice si la infrastructura asociata acestora, precum si interconectarea acestora ("serviciu de comunicatii electronice - un serviciu, furnizat de regula contra cost, care consta, in intregime sau in principal, in transportul semnalelor prin retelele de comunicatii electronice, inclusiv serviciile de telecomunicatii si serviciile de transmisie prin retelele utilizate pentru comunicatii audiovizuale") cat si in sensul Ordonantei Guvernului nr. 36/2002 privind corelarea unor dispozitii din legislatia financiar - fiscala ("sunt considerate servicii de telecomunicatii serviciile avand ca obiect transmiterea, emiterea si receptia de semnale, inscrisuri, imagini si sunete sau informatii de orice natura prin fir, radio, mijloace optice sau alte mijloace electro - magnetice, inclusiv cedarea dreptului de utilizare a mijloacelor pentru astfel de transmisii, emiteri sau receptii. Serviciile de telecomunicatii cuprind de asemenea, si furnizarea accesului la retelele de informatii mondiale"), supunandu-se astfel prevederilor legale relevante, aplicabile serviciilor de telecomunicatii."

Adresa din 26.06.2003 a Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat din cadrul Ministerului Finantelor Publice, invocata de organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala, a fost modificata de aceeasi directie prin adresa din 18.11.2003, anexata in copie la dosarul cauzei la paginile 57, 58 vol. I, in sensul ca in cazul serviciilor prestate de firme romanesti catre firme din strainatate, tari membre ale Conventiei Uniunii Internationale a Telecomunicatiilor, devin aplicabile prevederile

paragrafului 45 pct. 6.1.3 din Regulamentul telecomunicatiilor internationale, adoptat la Melbourne in 1998, care stipuleaza ca "daca potrivit legislatiei nationale a unei tari se stabileste un impozit asupra sumelor facturate pentru serviciile internationale de telecomunicatii, acest impozit va fi, de regula perceptut numai pentru serviciile internationale de telecomunicatii facturate clientilor din acea tara, exceptand cazul in care se incheie alte aranjamente in scopul de a face fata unor imprejurari speciale".

Astfel, prin adresa din 18.11.2003, Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat precizeaza ca "pentru serviciile de telecomunicatii prestate de firme romanesti beneficiarilor din strainatate, in perioada octombrie 2001 - februarie 2003 care potrivit prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 si Legii nr. 345/2002 locul prestarii se considera a fi in Romania, s-ar fi datorat taxa pe valoarea adaugata (asa cum s-a consemnat in adresa noastra nr. 264/131/26.06.2003), daca nu erau aplicabile prevederile Regulamentului telecomunicatiilor internationale", precum si faptul ca "fata de cele consemnate mai sus, raspunsul nostru transmis cu adresa nr. 264131/2003 se modifica in mod corespunzator."

La baza emiterii adresei din 18.11.2003 Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat a avut la baza si adresa prin care Directia generala juridica din cadrul Ministerului Finantelor Publice precizeaza:

"Prin Legea nr. 76/1993 Romania a ratificat Constitutia si Conventia Uniuinii Internationale a Telecomunicatiilor, semnate la Geneva la 22 decembrie 1992.

Constitutia Uniunii Internationale a Telecomunicatiilor, la art. 4 pct. 31.3 dispune in sensul ca:

"Dispozitiile prezentei Constitutii si ale Conventiei sunt completate cu cele ale regulamentelor administrative enumerate mai jos, care reglementeaza utilizarea telecomunicatiilor si care stabilesc relatii intre toti membrii:

- Regulamentul telecomunicatiilor internationale;
- Regulamentul radiocomunicatiilor".

Potrivit dispozitiilor art. 11 din Constitutia Romaniei, republicata ca urmare a revizuirii, prin ratificarea Constitutiei Uniunii Internationale a Telecomunicatiilor si a Conventiei prin lege, dispozitiile acestora fac parte din dreptul intern.

Prin urmare, in temeiul dispozitiilor art. 4 pct. 31.3 din Constitutia Uniunii Internationale a Telecomunicatiilor, dispozitiile Regulamentului telecomunicatiilor internationale au valoare normativa facand parte din dreptul intern.

Totodata, in materia telecomunicatiilor apreciem ca dispozitiile Regulamentului telecomunicatiilor internationale este norma speciala in raport cu dreptul comun in materia TVA, prin urmare norma speciala se aplica cu precadere fata de cea generala potrivit principiului de drept, specialia generalibus derogant.”

Se retine faptul ca prin adresa nr. 261029/2004, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 59 vol. I, la o speta similara, respectiv cand beneficiar al serviciilor de telecomunicatii internationale este o firma din Romania, Directia generala de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat din cadrul Ministerului Finantelor Publice precizeaza ca serviciile de telecomunicatii, in perioada 1998 - 2002 aveau locul prestarii in tara in care prestatorul avea sediul activitatii economice, iar in lipsa acestuia, acolo unde avea situat domiciliul stabil al prestatorului, potrivit prevederilor art. 4 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, in vigoare pana la data de 14 martie 2000 inclusiv si pct. 4.1 din Normele pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1178/1996, in vigoare pana la data de 10 septembrie 1998, inclusiv si pct. 3.1 din Normele pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 3/1992, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 512/1998, in vigoare in perioada 11 septembrie 1998 - 14 martie 2000 inclusiv; art. 4 alin. (3) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare in perioada 15 martie 2000 - 31 mai 2002 inclusiv si pct. 3.1 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, in vigoare in perioada 26 mai - 31 mai 2002, inclusiv, iar pentru perioada de la 1 iunie 2002 pana la 31 decembrie 2002, conform art. 7 alin. (1) partea introductiva din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art. 8 alin. (1) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 598/2002.

Din constatarile raportului de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a serviciilor in cauza, constatand doar faptul ca ponderea cea mai mare a serviciilor externe o reprezinta cele de telecomunicatii, respectiv: servicii internet si servicii transmisii date. Din analiza anexelor la raportul de inspectie fiscala rezulta ca societatea a beneficiat si de alte servicii, respectiv: “servicii carrier”, “servicii loc direct”, “servicii circuite”, “servicii conex”, “licenta vbulle”, “serv instal”, “depozit rds”, “servicii rid”, “servicii loctii”, “servicii”, “servicii cab feb - a”, “servicii feb-ap”, “chirie cab02-04”, “servicii fax”, “licenta”, “chirie circuite”, “chirie circuite curier”, “credit note”.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat stabilirea naturii serviciilor pe criteriul "ponderii" nu poate conduce la o analiza a stabilirii locului prestarii serviciilor, respectiv al impozitarii din punct de vedere al TVA, "ponderea" nefiind un criteriu cert, prin adresa din 12.04.2005, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a solicitat Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala sa precizeze care din serviciile respective reprezinta servicii de telecomunicatii, asa cum au fost acestea definite de catre Ministerul Comunicatiilor si Tehnologiei Informatiei prin adresa nr. 1629/22.05.2003.

De asemenea, prin adresa din 12.04.2005 s-a solicitat Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de inspectie fiscala sa precizeze daca transmisiile de date se incadreaza in serviciile de telecomunicatii sau reprezinta servicii pentru care locul prestarii este locul unde beneficiarul are stabilit sediul activitatii sau, in lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia conform exceptiilor prevazute la pct. 3.1 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000, anterior precizate.

De asemenea, prin adresa din 18.05.2005 s-a solicitat Directiei generale a finantelor publice sa efectueze o analiza pe baza de facturi si contracte de prestari servicii si sa comunice Directiei generale de solutionare a contestatiilor o situatie din care sa rezulte care din serviciile respective reprezinta servicii de telecomunicatii, asa cum au fost acestea definite de catre Ministerul Comunicatiilor si Tehnologiei Informatiei prin adresa nr. 1629/22.05.2003. Totodata, s-a solicitat sa se precizeze daca transmisiile de date se incadreaza in serviciile de telecomunicatii sau reprezinta servicii pentru care locul prestarii este locul unde beneficiarul are stabilit sediul activitatii sau, in lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia conform exceptiilor prevazute la pct. 3.1 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000.

Urmare solicitarilor mai sus mentionate, prin adresa din 27.09.2005, anexata la dosarul cauzei la pagina 79, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor in data de 03.10.2005, Directia generala a finantelor publice - Activitatea de control fiscal - Serviciul control fiscal, transmite o situatie in care sunt mentionate un numar de 75 facturi, fata de 28 facturi anexate de societate in sustinerea contestatiei si transmise Directiei generale de solutionare a contestatiilor cu adresa din 29.06.2005, precum si tipul serviciilor inscrise in aceste facturi.

Se retine faptul ca la dosarul cauzei nu sunt anexate toate cele 75 facturi externe mentionate de organele de inspectie fiscala in situatia transmisa cu adresa din 27.09.2005 si nici toate contractele de

prestari servicii in baza carora au fost prestate serviciile in cauza si au fost emise aceste facturi.

Din analiza acestei situatii, anexata la dosarul cauzei la paginile 75 - 78 vol. I, rezulta ca organele de inspectie fiscala au in scris la rubrica "tipul serviciilor", aferent facturilor mai sus mentionate, urmatoarele: "linii inchiriate/transport date", "acces internet", "acces stiri reuters", "licenta software", "inchiriere spatiu echip date si telecom", "fax over ip", fara sa efectueze o analiza a acestor servicii in sensul precizarii daca toate acestea reprezinta servicii de telecomunicatii, fara sa se mentioneze si sa se efectueze o analiza a contractelor de prestari servicii in baza carora au fost emise aceste facturi si au fost prestate aceste servicii.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au precizat care din aceste servicii reprezinta transmisii de date, servicii mentionate in raportul de inspectie fiscala si in anexele la acesta si daca acestea se incadreaza in serviciile de telecomunicatii sau reprezinta servicii pentru care locul prestarii este locul unde beneficiarul are stabilit sediul activitatii sau, in lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia, conform prevederilor legale anterior precizate.

In ceea ce priveste serviciile reprezentand "licenta software", servicii care nu se regasesc in anexele la raportul de inspectie fiscala decat sub forma "licenta", de asemenea, organele de inspectie fiscala nu au precizat daca acestea reprezinta servicii pentru care locul prestarii este locul unde beneficiarul are stabilit sediul activitatii sau, in lipsa acestuia, domiciliul stabil al acestuia, conform prevederilor legale anterior precizate sau reprezinta servicii de telecomunicatii.

Aferent facturilor care au inscrise ca servicii "licenta software", respectiv factura emisa de societatea Y, factura care nu este anexata la dosarul cauzei, factura emisa de societatea J si factura avand ca furnizor societatea YO, la dosarul cauzei nu sunt anexate contracte de prestari servicii incheiate cu aceste societati.

In ceea ce priveste serviciile reprezentand "fax over ip", inscrise, conform situatiei transmise de organele de inspectie fiscala, in factura, la furnizor fiind mentionata societatea P, factura nefiind anexata la dosarul cauzei si factura emisa de acelasi furnizor, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au precizat in ce constau aceste servicii, daca acestea reprezinta servicii de telecomunicatii si nu au mentionat care este locul prestarii acestor servicii, conform criteriilor de teritorialitate anterior mentionate, la dosarul cauzei nefiind anexate contracte de prestari servicii incheiate cu aceasta societate din care sa rezulta in ce constau serviciile "fax over ip". De asemenea, in ceea ce

priveste aceste servicii organele de inspectie fiscala, pentru perioada 2001, au in scris la rubrica "tipul serviciilor" mentiunea "acces fax over ip", in sa la rubrica "factura nr. data" nu au mentionat numarul si data facturii, la furnizor fiind mentionata societatea P.

Referitor la serviciile "acces stiri reuters", se retine ca organele de inspectie fiscala au mentionat ca acestea sunt in scrise in factura emisa de societatea R, precum si in alte facturi avand in scris acelasi furnizor, aceste facturi nefiind anexate la dosarul cauzei.

In ceea ce priveste serviciile "inchiriere spatiu echip date si telecom", din situatia transmisa de organele de inspectie fiscala rezulta ca acestea au fost in scrise in facturile externe emise de furnizorii externi I si IN.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezulta ca facturile mai sus mentionate sunt emise de IF si IT. Se retine ca societatea a anexat la dosarul cauzei un contract de servicii de furnizare a spatiului necesar pentru echipamente, furnizor fiind IF, iar beneficiar S.C. R S.A., un contract de servicii de furnizare a carcaselor de protectie pentru echipamente si un contract de servicii de asistenta tehnica, furnizor fiind IT, iar beneficiar S.C. R S.A.

Atat din raportul de inspectie fiscala si cat si din situatia transmisa de organele de inspectie fiscala prin adresa din 27.09.2005, rezulta ca au fost mentionate doar serviciile reprezentand "inchiriere spatiu echip date si telecom", fara sa se faca referire la serviciile de asistenta tehnica avand in vedere faptul ca intr-o factura, la descrierea serviciului este in scris "13.01.03, M I, supervizare si executie la distanta, comanda TT 13239" si "harta inserata si conectata", iar in alta factura "13.12.02, DI. M I, conectare single mode, comanda TT 12566", "furnizarea si instalarea singlemode".

In ceea ce priveste serviciile "linii inchiriate/transport date", organele de inspectie fiscala au mentionat ca acestea sunt in scrise intr-un numar de 19 facturi externe, avand ca furnizori societatile PA, C, PR, PL, V-COM si PN, la dosarul cauzei nefiind anexate toate aceste facturi si nici contracte de prestari servicii incheiate cu societatea PL.

De asemenea, in ceea ce priveste serviciile "acces internet", organele de inspectie fiscala au mentionat ca acestea sunt in scrise intr-un numar de 34 facturi externe, avand ca furnizori societatile U si M, E, L, R, LI, A, UN, G, EU la dosarul cauzei nu sunt anexate toate aceste facturi si nici contracte de prestari servicii incheiate cu societatile E, UN si EU.

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a serviciilor mentionate atat in



anexele la raportul de inspectie fiscala, cat si in situatia transmisa Directiei generale de solutionare a contestatiilor cu adresa din 27.09.2005, in sensul precizarii daca acestea reprezinta servicii de telecomunicatii sau alte servicii care se incadreaza la exceptiile expres prevazute de actele normative in vigoare in perioada verificata si a stabilirii locului prestarii acestor servicii in functie de criteriile de teritorialitate si de contractele de prestari servicii in baza carora au fost prestate aceste servicii, decizia de impunere din 14.01.2005 se va desfiinta, urmand sa se efectueze o noua verificare, pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nu se poate pronunta asupra celorlalte argumente invocate de contestatoare, acestea urmand a fi analizate la reverificare de organele fiscale.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 2, art. 4 si art. 8 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 3.1 si pct. 7.7 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 1 alin. (2), art. 7 alin. (1) lit. c si art. 13 alin. (1) lit. d din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 8 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, art. 184 alin. (1) si alin. (2) si art.185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se

## **DECIDE**

Desfiintarea deciziei de impunere din 14.01.2005 referitoare la taxa pe valoarea adăugata, dobânzi aferente si penalități de intarziere aferente urmand ca organele de inspectie fiscala, alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleesi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la data comunicarii.**

