

DECIZIA nr. 197 / 2014
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL**,
inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti
sub nr. x/20.08.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 4 a Finantelor Publice- Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/20.08.2013, cu privire la contestatia **SC x SRL** cu sediul in Bucuresti, Bd. x.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 4 sub nr. x si nr.x/14.08.2013, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/12.07.2013, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/12.07.2013, ambele comunicate la 16.07.2013, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de **x lei** reprezentand TVA suplimentar in urma solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare la 28.02.2013 cu control anticipat in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art.205 alin.(1), art.206 alin.(1) lit.e), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.(a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. x/12.07.2013, **SC x SRL** aduce urmatoarele argumente:

In urma cererii de solutionare a decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare, inregistrata sub nr.Internet-x/24.03.2013, organul fiscal nu a avut in vedere prevederile Codului fiscal cu privire la dreptul de deducere TVA, ci s-a subscris reglementarilor prevazute de Circulara nr.559381/14.06.2013 cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil operatiunilor desfasurate in cadrul proiectelor implementate in parteneriat prin Programul Operational Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POS DRU).

Prevederile Circularei nr.559381/14.06.2013 se refera la societatile partenere autorizate conform OG nr.129/2000 privind formarea profesionala a adultilor, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si la societatile prevazute de art.15(1) din OUG nr.64/2009 pentru care **AMPOS DRU** ramburseaza sumele aferente contravalorii TVA platite, aferente cheltuielilor efectuate in cadrul proiectului si concluzioneaza asemenea organelor de inspectie fiscala, respectiv ca intrucat operatiunile efectuate de parteneri in cadrul unor astfel de proiecte nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA, partenerii prevazuti in cadrul Acordurilor nu au drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor realizate pentru implementarea proiectelor, intrucat respectivele achizitii nu sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal privind deductibilitatea TVA.

Nu s-au luat in considerare elementele care atesta faptul ca societatea nu se incadreaza in randul societatilor prevazute in legislatia de mai sus, fapt ce ar determina aplicarea prevederilor Codului fiscal.

SC x SRL este partener cu Agentia Nationala de Ocupare a Fortei de Munca (ANOFM) in doua proiecte nationale strategice ("Cardul profesional european" -proiectul POS DRU/xxx si "Formarea profesionala a personalului SPO din Romania"- POS DRU/xx), care se inscriu in Axa Prioritara 4 Modernizarea Serviciului Public de Ocupare.

Conform Ghidului Solicitantului, singurul solicitant eligibil si beneficiar este doar ANOFM si are ca obiectiv principal intarirea capacitatii Serviciului Public de Ocupare. Actiunile intreprinse au in vedere imbunatatirea furnizarii serviciilor publice prestate de ANOFM si nu au in vedere formarea profesionala.

In drept ii sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal si a normelor metodologice de aplicare potrivit careia orice persoana impozabila are dreptul de deducere a TVA din momentul in care intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, elementul intentional urmand a fi evaluat in baza unor elemente obiective, cum ar fi faptul angajarii unor costuri, investitii pregatitoare necesare inceperii activitatii economice.

Societatea precizeaza urmatoarele:

- este platitoare de TVA din 16.03.2009;
- obiectul principal de activitate il constituie realizarea si furnizarea de solutii software;
- este o persoana impozabila conform art.127 din Codul fiscal;
- activitatea principala a fost de achizitie si livrare de bunuri si servicii, respectiv achizitionarea si customizarea de sisteme informatice si nu se refera la activitati de formare profesionala a adultilor;
- investitia resurselor pentru realizarea activitatilor prevazute in cadrul proiectului au fost implicate ca urmare a intentiei de a oferi solicitantului cererii de finantare, reprezentat de ANOFM, servicii de mentenanta pentru sistemele informatice achizitionate si livrate de societate in cadrul proiectelor europene;
- in baza cererii de finantare si a legislatiei europene, in cazul proiectelor europene trebuie asigurata sustenabilitatea proiectului, in caz contrar valoarea contractului fiind necesar a fi returnata fondurilor europene. In baza acestor prevederi, in cererea de finantare se precizeaza ca "dupa finalizarea proiectului, cheltuielile cu operarea si mentenanta sistemului informatic implementat prin proiect vor fi suportate de solicitant (ANOFM) din surse provenite din bugetul acestuia;
- in urma acestei prevederi care asigura existenta unui buget pentru servicii de operare si mentenanta a sistemului informatic implementat prin proiect exista si posibilitatea ca intentia societatii de a oferi asemenea servicii sa se concretizeze intr-un contract comercial de prestari servicii, conform prevederilor legale;
- activitatea de achizitie in cadrul proiectelor este o achizitie premergatoare posibilitatii de a obtine venituri. In acest sens, in materia deductibilitatii TVA, practica Curtii Europene de Justitie cazul C-110/94 este permisiva prevazandu-se expres ca "chiar si prima cheltuiala de investitie in scopul unei activitati poate fi considerata activitate economica in sensul art.4 din Directiva a VI, resp. art.9 din Directiva 112/2006, astfel incat este suficient sa dovedeasca interventia investitiei chiar si in situatia in care aceasta nu se finalizeaza;
- la data demararii proiectelor in parteneriat cu ANOFM, TVA reprezenta o taxa neeligibila. Aceasta calificare era stabilita de dispozitiile art.12 lit.a) din HG nr.759/2007 in vigoare la 01.07.2011. Numai ulterior, prin HG nr.1135/2011, dispozitiile legale au calificat TVA ca reprezentand TVA eligibila in cadrul proiectelor finantate din instrumente structurale (art. 11¹), chiar si atunci stabilind posibilitatea existentei TVA in cadrul proiectelor mentionate care sa nu reprezinte cheltuiala eligibila, fiind in schimb deductibila. Organul fiscal a procedat la aplicarea retroactiva a acestor dispozitii, inainte de intrarea lor in vigoare, apreciind ca TVA reprezenta o cheltuiala eligibila, iar nu deductibila pentru proiectele demarate anterior datei de 01.01.2012 (data intrarii in vigoare a HG nr.1135/2011), incalcand principiul constitutional al neretroactivitatii legii.
- sustinerile societatii sunt intarite de interpretarea art.15 alin. (1) si alin.(3) din OUG nr.64/2009 in ceea ce priveste subiectele de drept (in care nu se incadreaza) si a faptului ca in cazul in care si-au exercitat dreptul de deducere a TVA potrivit Legii nr.571/2003, vor restitui la bugetul de stat sumele reprezentand TVA dedusa a carei contravaloare le-a fost platita si concluzioneaza ca daca nu exista posibilitatea calificarii TVA ca si cheltuiala eligibila, trebuie recunoscut dreptul la deducere;

- operatiunile de deducere a TVA efectuata in cadrul proiectelor europene au fost efectuate in spiritul Directivei 112/2006 si a art.145 din Codul fiscal.

In fapt, conform Ghidului solicitantului, singurul solicitant eligibil si totodata beneficiar este reprezentat de ANOFM si are ca obiectiv principal intarirea capacitatii Serviciului Public de Ocupare.

La data depunerii proiectelor in parteneriat cu ANOFM, conform Ghidului Solicitantului si a instructiunilor emise de Autoritatea de Management, TVA este neexigibil in cadrul proiectului, dar deductibil in cadrul activitatii generale a societatii. Societatea s-a incadrat in prevederile AMPOSDRU care precizeaza ca beneficiarii care nu intra sub incidenta aplicarii dispozitiilor art.15 din OUG nr.61/2009 au obligatia respectarii prevederilor Codului fiscal ce vizeaza deducerea TVA si a legislatiei nationale in vigoare.

Acesta a fost cadrul legislativ in baza caruia a dedus suma de x lei si a sumei de x lei pentru care a solicitat rambursarea, in momentul depunerii cererii neexistand un venit care sa ofere posibilitatea de deducere a TVA.

Considera ca a dedus corect si in cazul TVA aferenta lucrarilor de constructii si amenajari interioare pentru spatiul inchiriat pentru proiect, in conditiile in care in Ghidul Solicitantului cat si in instructiunile emise de Autoritatea de Management se vorbeste de faptul ca orice proiect poate sa aiba pe langa activitati eligibile la rambursare si activitati care nu sunt eligibile in cadrul proiectelor (prin urmare nu se poate depune cerere de rambursare) dar care trebuiesc efectuate de catre Beneficiar sau Partener din bugetul propriu pentru buna desfasurare a Proiectului.

De asemenea, contestatara arata ca activitatea depusa in cadrul proiectelor a fost efectuata cu intentia de a obtine venituri, respectiv sa desfasoare operatiuni taxabile.

In concluzie, aceasta solicita plata de la bugetul de stat a TVA aferent cheltuielilor eligibile efectuate in cadrul proiectelor desfasurate in parteneriat cu ANOFM, in conditiile in care activitatile au avut un caracter economic ce se supun prevederilor art.126 din Codul fiscal, admiterea contestatiei si desfiintarea deciziei atacate.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr.x/12.07.2013, AFP Sector 4 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/12.07.2013, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA stabilita suplimentar;
- x lei – accesorii aferente TVA.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Urmare controlului efectuat a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala nr.x/12.07.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/12.07.2013.

Potrivit constatarilor din raport, s-au stabilit urmatoarele diferente de TVA stabilite suplimentar in suma de x lei:

1. TVA nedeductibila in suma totala de x lei, aferenta cheltuielilor efectuate in baza facturii nr.137/15.09.2011 emisa de furnizorul SC x SRL conform contractului nr. x/05.09.2011 destinate exclusiv proiectului POSDRU/x care trebuiau finantate din fonduri nerambursabile, pe motiv ca nu sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere. Conform devizului anexat la contractul nr.29/31.03.2011 s-au efectuat lucrari de constructii si amenajari interioare la un spatiu inchiriat detinut de **SC x SRL** cu destinatia de sediu proiect. Acest spatiu s-a inchiriat urmare finalizarii unei proceduri de achizitie deschise, desfasurata in temeiul Instructiunii 26 privind efectuarea achizitiilor publice necesare implementarii proiectelor finantate prin POSDRU 2007-2013.

2. TVA neacceptata la deducere in suma totala de x lei aferenta cheltuielilor efectuate in cadrul proiectelor finantate din instrumente structurale in cadrul programelor operationale derulate in baza contractelor de finantare nerambursabila avand numere de identificare POSDRU/x si POSDRU/x/122649 si a Acordurilor de parteneriat nr.x/SB/13.08.2009 si nr. x/21.02.2011 deoarece nu intra in baza de impozitare a TVA in sensul prevederilor art.126 alin.(1) din Codul fiscal, in consecinta nu pot fi incadrate in categoria celor scutite de TVA conform art.141 din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata.

3.1. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile de bunuri si servicii destinate unor activitati realizate in parteneriat si finantate din fonduri europene nerambursabile, in conditiile in care aceste activitati nu intra in sfera de aplicare a TVA.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/12.07.2013, organele de control au constatat ca, pentru perioada 16.03.2009-28.02.2013, nu avea dreptul de deducere TVA in suma totala de x lei, intrucat achizitiile efectuate in cadrul proiectelor POSDRU/x si POSDRU/x nu reprezinta operatiuni impozabile in sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nefiind destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 16.03.2009-28.02.2013.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 126 si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct 2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44.2004, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

[...]

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

a) *operatiuni taxabile*, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

b) *operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere*, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144¹;

c) *operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere*, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. In prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141;

d) *importuri si achizitii intracomunitare*, scutite de taxa, conform art. 142;

e) operatiuni prevazute la lit. a)-c), care sunt scutite fara drept de deducere, fiind efectuate de intreprinderile mici care aplica regimul special de scutire prevazut la art. 152, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii."

“ Art. 145 - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operatiuni ar fi fost realizate în România;

c) operatiuni scutite de taxă, conform art. 143, art. 144 și art. 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv”.

Referitor la condițiile prevăzute de legea fiscală pentru încadrarea operațiunilor în sfera de aplicare a TVA (impozitarea operațiunilor), la pct. 2 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se precizează următoarele:

"2. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a)-d) nu este îndeplinită.

(2) În sensul art. 126 alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, **o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care aceasta operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:**

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un tert”.

Regimul fiscal în materie de TVA aplicabil operațiunilor desfășurate în cadrul proiectelor implementate în parteneriat prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POS DRU) este explicitat și de precizările Ministerului Finanțelor Publice prin **Circulara nr. 559381/14.06.2013** transmisă organelor fiscale teritoriale, din care rezultă următoarele:

"[...] Din analiza cadrului legal la care am făcut referire mai sus reiese că în vederea implementării proiectelor finanțate din fonduri nerambursabile (prin POS DRU) nu este obligatorie existența unui beneficiar al acestor fonduri . Prin urmare, responsabilitatea îndeplinirii obiectivelor comune impuse prin realizarea Proiectelor derulate în cadrul POS DRU poate fi asumată de mai multe entități care alcatuiesc un parteneriat în acest scop.

Potrivit prevederilor stipulate în Acordurile de parteneriat primite în vederea analizei, prin semnarea Acordului de parteneriat <<partile își exprimă acordul de asociere în vederea implementării proiectelor>> și <<toti partenerii trebuie să contribuie la realizarea proiectelor în modalitățile precizate în cererea de finanțare și în acordul de parteneriat>>.

Costurile angajate de parteneri sunt eligibile în același fel ca și costurile angajate de către partenerul principal corespunzător rolurilor avute în proiect, așa cum reiese din Acorduri.

Prin urmare, din analiza acordurilor de parteneriat reiese că partenerul principal are rol de <<interfață>> între autoritatea de management (AM POS DRU) și ceilalți parteneri în ceea ce privește decontările fondurilor structurale în cadrul proiectelor derulate prin POS DRU. Totodată, așa cum reiese din prevederile contractuale, cheltuielile

efectuate de parteneri (atat partenerul principal, cat si ceilalti parteneri ai Acordurilor) sunt rambursate de catre AM POSDRU.

Faptul ca viramentele conturilor se fac intr-un cont deschis de partenerul principal, urmand ca acesta sa transfere mai departe catre parteneri sumele eligibile la decontare conform responsabilitatilor stabilite prin Acordul de parteneriat nu inseamna ca partenerii nu sunt beneficiari ai finantarii nerambursabile. De asemenea, in Acordurile de parteneriat se specifica cotele de contributie ale fiecarui partener in implementarea proiectelor derulate in cadrul POSDRU, in aceeasi proportie acestia fiind indreptatiti la finantare nerambursabila penru acoperirea costurilor eligibile efectuate.

Mai mult, din analiza adreselor primite in vederea elaborarii unui punct de vedere reiese ca transmiterea documentelor justificative de catre partile semnatare ale Acordurilor de parteneriat catre partenerul principal are drept scop facilitarea obtinerii decontarii de la AM POSDRU conform intelegerii contractuale si nu reprezinta in fapt o recuperare a costurilor de la partenerul principal ca urmare a unor servicii prestate in beneficiul acestuia.

Avand in vedere cele mentionate, **fiecare partener este beneficiar al fondurilor POSDRU contribuind la realizarea proiectului, iar relatia dintre partenerul principal si ceilalti nu presupune o prestare de servicii**, aspecte confirmate de altfel si de catre Autoritatea de Certificare si Plata in cadrul corespondentei purtate pe aceasta tema.

Un alt aspect important care reiese din analiza naturii activitatilor desfasurate in cadrul proiectelor si a responsabilitatilor asumate de fiecare partener il constituie faptul ca **beneficiarii finali ai acestor proiecte sunt grupurile tinta carora le sunt adresate, respectiv persoanele care beneficiaza in mod gratuit de serviciile efectuate de acesti parteneri. Ca atare, nu exista o plata efectuata de acesti beneficiari (grupul tinta) catre parteneri, motiv pentru care partenerii nu realizeaza operatiuni in sfera de aplicare a TVA.**

Astfel, operatiunile efectuate de parteneri in cadrul proiectelor derulate prin POSDRU nu reprezinta operatiuni impozabile in sensul prevederilor art. 126 alin. (1) din Codul fiscal si, in consecinta, aceste activitati nu pot fi incadrate in categoria celor scutite de TVA conform prevederilor art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, chiar daca societatile partenere sunt autorizate conform Ordonantei Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesionala a adultilor, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, mentionam **ca intrucat operatiunile efectuate de parteneri in cadrul unor astfel de proiecte nu sunt impozabile din punct de vedere al TVA din considerentele la care am facut referire mai sus, partenerii prevazuti in cadrul Acordurilor nu au dreptul de deducere a TVA aferente achizitiilor realizate pentru implementarea proiectelor, intrucat respectivele achizitii nu sunt destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal'.**

Potrivit prevederilor legale si precizarilor anterior citate rezulta ca pentru a beneficia de deducerea TVA persoanele impozabile trebuie sa realizeze operatiuni taxabile (pentru care se colecteaza TVA) sau operatiuni scutite cu drept de deducere sau alte operatiuni cu drept de deducere, dar care sa fie in sfera operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei. Orice operatiuni realizate de o persoana impozabila care nu indeplinesc conditiile cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv cea referitoare la efectuarea "cu plata" a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii nu reprezinta operatiuni impozabile, nu intra in sfera de aplicare a TVA si, implicit, nici nu poate fi vorba de exercitarea vreunui drept de deducere pentru taxa aferenta achizitiilor necesare realizarii unor asemenea operatiuni.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele :

In perioada 16.03.2009-28.02.2013, **SC x SRL** a incheiat urmatoarele contracte/acorduri de parteneriat :

1. Acordul de parteneriat nr. x/SB/13.08.2009 incheiat cu ANOFM (proiectul POSDRU/x- Cardul profesional european”), potrivit caruia:

„2.1 Obiectul acestui parteneriat il reprezinta stabilirea responsabilitatilor fiecarui partener in vederea implementarii proiectului **Cardul profesional european-solutie europeana in cautarea unui loc de munca**” (...).

2.2 Prevederile **cererii de finantare** inclusiv anexele acesteia sunt direct aplicabile prezentului Acord de Parteneriat. (...)

7.2 Cheltuielile efectuate de catre parteneri vor fi rambursate de catre AM/OI pe baza documentelor justificative prezentate, in procentele si conditiile stabilite in Contractul de finantare (...)

9.2. Partile sunt de acord ca emiterea facturii sa se faca insotita de documentele justificative ce atesta desfasurarea activitatilor conform cerintelor AM/OSDRU/OI(...).

9.3. Facturile emise de parteneri nationali vor cuprinde in mod obligatoriu informatiile cerute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal precum si:

- a - activitatea intreprinsa corespunzator proiectului;
- b - linia de buget din proiect corespunzatoare activitatii”.

9.5 **Transferurile catre parteneri vor fi facute de catre partenerul principal din contul special deschis de catre acesta.** (...)

9.7 **Transferurile vor fi facute in termen de 30 zile de la data emiterii/transmiterii facturii.**”

2. Acordul de parteneriat nr.x/21.02.2011 incheiat cu ANOFM (proiectul POSDRU/x -“Formarea profesionala a personalului SPO din Romania”- in baza Contractului de finantare incheiat intre ANOFM si AM/OSDRU, potrivit careia:

„Art.1 – Prin semnarea prezentului Acord de parteneriat, partile isi exprima acordul de asociere in vederea implementarii proiectului **Formarea profesionala a personalului SPO din Romania**”. Este in intelegerea partilor ca prezentul acord reprezinta o conventie privind cooperarea partilor in atingerea scopului comun, nu reprezinta prestari de servicii intre parteneri si nu da nastere unei noi persoane juridice constituite de/intre parteneri.

„Art. 2 **Obiectul**

2.1.Obiectul acestui parteneriat il reprezinta stabilirea responsabilitatilor fiecarui partener in vederea implementarii proiectului(...),”

2.2 Prevederile **cererii de finantare** inclusiv anexele acesteia sunt direct aplicabile prezentului Acord de Parteneriat. (...)

7.2 Cheltuielile eligibile efectuate de catre Parteneri vor fi rambursate de catre AM/OI pe baza documentelor justificative prezentate (...)

9.1. In vederea rambursarii de catre AM/OSDRU a cheltuielilor efectuate in cadrul proiectului, fiecare partener , pe baza activitatilor desfasurate si conform timpului alocat, va emite o cerere de rambursare/factura (conform prevederilor legale) catre Liderul de parteneriat in termen de 3 luni.

9.4. Sumele aferente prefinantarii solicitate si rambursarii cheltuielilor efectuate in cadrul proiectului de catre parteneriat, vor fi primite in contul/conturile dedicate, deschise pe numele Liderului de parteneriat, in conformitate cu prevederile legale in vigoare.

9.5 **Liderul de parteneriat are obligatia de a transfera partenerilor, in termen de 3 zile lucratoare de la data incasarii (...) sumele prevazute la art.9.4. ce se cuvin fiecărei entitati din cadrul parteneriatului.** (...)”

In speta, din documentele existente rezulta ca, in cadrul asocierii in vederea implementarii proiectelor POSDRU/x si POSDRU/x, finantate din fonduri europene POSDRU nerambursabile **SC x SRL** a desfasurat activitati ce au ca beneficiari finali grupurile tinta carora le sunt adresate rezultatele activitatii de parteneriat, respectiv persoanele care beneficiaza in mod gratuit de activitatile realizate in parteneriat. Pentru aceste activitati societatea si-a dedus cheltuielile aferente, fara TVA, prin cereri de rambursare decontate prin intermediul liderului proiectului ANOFM, care a solicitat

finantarea si a incheiat in acest sens contractul de finantare cu autoritatea de management competenta AM POSDRU.

Prin urmare, nedesfasurand prestari de servicii cu plata nici fata de partenerul principal (liderul de proiect) nici fata de beneficiarii finali ai fondurilor nerambursabile (persoanele ce fac parte din grupurile tinta si care beneficiaza de activitatile partenerilor in mod gratuit), cu alte cuvinte, nedesfasurand activitati incluse in sfera de aplicare a TVA, societatea nu poate beneficia nici de dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor necesare desfasurarii activitatilor respective, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

De altfel, motivatiile contestatarei sunt contradictorii in conditiile in care in sustinerea cauzei invoca practica Curtii Europene de Justitie, respectiv Cauza C-110/94, in conditiile in care achizitiile sunt destinate realizarii parteneriatelor cu ANOFM si nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile in sensul art.145 din Codul fiscal. Este evident ca societatea nu a desfasurat nicio operatiune taxabila intrucat daca ar fi realizat, ar fi trebuit sa colecteze TVA si sa o factureze beneficiarilor, respectiv sa le achite la bugetul de stat prin intermediul decontului de TVA.

De asemenea, nici invocarea de catre contestatara a faptului ca legislatia s-a schimbat nu este intemeiata intrucat din punct de vedere al TVA, legislatia este aceeaasi inca din anul 2007, in sensul ca in situatia in care contribuabilii desfasoara activitati ce nu sunt in sfera de aplicare a TVA, in cazul in speta activitati realizate in parteneriat si finantate din fonduri europene nerambursabile nu poate beneficia nici de dreptul de deducere a TVA.

In sfarsit, motivatiile **SC x SRL** care privesc mecanismul de deducere a TVA in cadrul proiectelor finantate prin POSDRU se retine ca acestea privesc modalitatea de finantare a proiectelor si **nu pot influenta tratamentul fiscal al operatiunilor realizate in cadrul acestor proiecte**. In acest sens, intr-o speta similara, chiar directia de specialitate din Ministerul Finantelor Publice a subliniat faptul ca din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie in cauza T-89/10 Ungaria impotriva Comisiei Europene reiese ca recuperabilitatea cheltuielilor cu TVA pentru beneficiarii de fonduri structurale nu se determina strict in lumina dispozitiilor dreptului fiscal, in special cele privitoare la dreptul de deducere a TVA. De altfel, nedeductibilitatea din punct de vedere fiscal a TVA aferenta programelor finantate din POSDRU reiese si din art. 1 alin. (1) al Ordinului comun nr. 1.906/1.228/2.474/2013 de reglementare a interpretării Deciziei Tribunalului Uniunii Europene (camera a șasea) în cauza T-89/10 privind recuperabilitatea TVA eligibile în cadrul Programului operațional sectorial pentru dezvoltarea resurselor umane.

In consecinta, fata de cele anterior prezentate rezulta ca **SC x SRL** nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de x lei pentru achizitii destinate realizarii unor activitati ce nu intra in sfera de aplicare a taxei, motiv pentru care contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2 Referitor la accesoriile in suma de x lei aferente TVA:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de x lei aferente TVA, in conditiile in care potrivit pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei formulata cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/12.07.2013 emisa de AFP Sector 4 s-au calculat accesorii in suma totala de x lei aferente TVA, dupa cum urmeaza:

- dobanzi de intarziere in suma de x lei, calculate pentru perioada 25.04.2011-21.06.2013;

- penalitati de intarziere in suma de x lei, calculate pentru perioada 25.04.2011-21.06.2013.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

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

« **Art. 120¹ (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.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/majorari si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x/12.07.2013, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care potrivit pct. 3.1. al prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei formulata cu privire la debitul in suma de x lei reprezentand TVA, urmeaza ca, in temeiul dispozitiilor art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat, sa se dispuna respingerea si cu privire la accesoriile aferente in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct 2 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44.2004, art. 119, art. 120 , art. 120¹, art 216 alin (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat,

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/12.07.2013 emisa de AFP Sector 4 cu privire la:

- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei;
- accesoriile aferente TVA in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.