

DECIZIA nr. 436 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL**,
inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti
sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 5 a Finantelor Publice- Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x, cu privire la contestatia **SC x SRL** cu sediul in Bucuresti, str. x.

Obiectul contestatiei inregistrata la DGRFPB sub nr.x.2015 si la Administratia sector 5 a Finantelor Publice sub nr.x.2015, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x.2015 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x.2015, ambele comunicate la 07.04.2015, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de **x lei** reprezentand TVA stabilit suplimentar in urma solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare la 26.01.2015 cu control anticipat in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Suma contestata este de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.

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.2015, **SC x SRL** aduce urmatoarele argumente:

Organul fiscal a considerat eronat ca suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru implementarea „Nici o masa fara peste” ce face obiectul contractului de finantare nerambursabila nr.x.2013 este nedeductibila pe motiv ca nu a desfasurat operatiuni impozabile care se incadreaza in prevederile art.126 alin.(1) si alin.(9) din Codul fiscal si nu a realizat activitati economice definite de art.127 alin.(2), intrucat nu a tinut cont de obiectul proiectului.

Pentru implementarea acestui proiect societatea a beneficiat de finantare nerambursabila incheiat cu Ministerul Agriculturii si Dezvoltarii Rurale prin Directia Generala Pescuit- Autoritatea de Management pentru Programul Operational pentru Pescuit 2007-2013.

Valoarea totala eligibila a proiectului este de maxim x lei din care finantare nerambursabila in suma de x lei.

Conditiiile de desfasurare a proiectului au fost stabilite de autoritatea contractanta in Anexa nr.2-Cerere de finantare.

Organul fiscal nu a tinut cont de anexele II-IV ale contractului de finantare, respectiv:

- anexa nr. II care prevede ca obiectul contractului il reprezinta „dezvoltarea de noi pietele si campanii de promovare si prevede elaborarea si editarea de carti de bucate cu retete culinare pe baza de peste si informatii detaliate privind calitatea certificata, trasabilitatea si siguranta alimentelor. De asemenea, in cadrul proiectului au fost editati fluturasi promotionali si s-a desfasurat expozitia „Nici o masa fara peste” pentru care a fost amplasat un stand cu monitor pe care au rulat clipuri informative, iar la finalul

campaniei s-a efectuat un studiu de piata privind comportamentul de consum si cumparare al publicului tinta fata de peste si produse din peste;

- anexa nr.III „Buget indicativ” care prevede cheltuielile aferente proiectului;
- anexa nr.IV „Masurile de informare si publicitate” care prevede formele de promovare a proiectului.

Beneficiarul proiectului este SC x SRL si a fost finantat astfel:

- 80% din cheltuielile eligibile au fost suportate in proportie de 75% de FEP si 25% de Guvernul Romaniei;

- 20% a fost suportata de SC x SRL;

- TVA aferenta acestor cheltuieli, incadrata in bugetul indicativ al proiectului in categoria cheltuielilor neeligibile a fost suportata de SC x SRL.

Pentru implementarea proiectului societatea contestatara a realizat o baza de date cu persoane fizice care si-au aratat interesul pentru consumul de peste si o baza de date cu persoane juridice. Societatea a incheiat contracte de prestari servicii, de consultanta si de vanzare pe care le anexeaza in sustinerea cauzei.

Societatea se afla in proces de organizare a unei retele online de distributie peste proaspat si produse din peste la domiciliu catre persoane fizice in urma careia se preconizeaza recuperarea cofinantarii de 20% in perioada 2015-2019.

In urma implementarii proiectului societatea are ca obiectiv sa devina cel mai important agent publicitar pe piata pestelui din Romania si incheierea de contracte cu producatorii piscicoli in vederea promovarii produselor realizate de acestia.

In sustinere contestatara invoca sentinta civila nr.x.2013 pronuntata de Tribunalul Calarasi si decizia civila nr.x.2014 pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti prin care instantele de judecata intr-un caz similar au anulat decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala si au acordat rambursarea de TVA.

De asemenea, contestatara anexeaza la contestatie urmatoarele documente: chestionare privind consumul peste si produse din peste intocmite in vederea realizarii unui sondaj si centralizatoare cu persoanele chestionate intocmite de promotori pe puncte de distributie.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr.x.2015, AFP Sector 5 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x.2015, 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 contestatarii, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

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, urmare controlului efectuat pentru perioada 17.10.2014-31.12.2014 a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. x.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.2015.

SC x SRL este platitoare de TVA incepand cu data de 17.10.2014.

Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala s-a stabilit o diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de x lei rezultata din neacceptarea la deducere in trimestrul

IV 2014 a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru implementarea proiectului „Nici o masa fara peste” ce face obiectul contractului de finantare nerambursabila nr.x.2013.

SC x SRL a primit in baza a doua cereri de rambursare de la Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale suma totala de x lei reprezentand contravaloarea cheltuielilor efectuate, fara TVA, pentru realizarea proiectului „Nici o masa fara peste”.

In jurnalul de cumparari s-au evidentiat operatiuni cu TVA deductibila in suma de x lei reprezentand:

- carti de retete si fluturasi promotionali;
- mijloace fixe (stand expozitional);
- materiale promotionale;
- documente nestocate (documente cu regim special si rechizite);
- obiecte de inventar (scaun pliant);
- diverse servicii, din care: proiectare site, filmari si editari video in vederea implementarii proiectului, studii de piata, elaborare de retete, publicitate, inscriptionare gecii;
- inchiriere loc amplasare stand in x si inchiriere stand expozitional.

Cheltuielile s-au efectuat in baza urmatoarelor contracte:

- nr.x/23.10.2014 cu SC x SRL pentru furnizarea de x bucati carti de bucate si x bucati fluturasi promotionali;

- nr.x/14.11.2014 cu SC x SRL privind productia video, filmari si editare video in vederea implementarii proiectului si cuprinde trei clipuri informative privind selectarea, curatarea si transarea pestelui;

- nr. x/14.11.2014 cu SC x SRL privind furnizarea unui stand-campanie;

- nr. x/14.11.2014 cu SC x SRL privind punerea la dispozitie a unui stand expozitional in perioada 01.12.2014-30.12.2014 in vederea desfasurarii expozitiei din incinta statiei CF Bucuresti Nord gr.A;

- nr.x/24.11.2014 cu SC x SRL privind studii de piata cu privire la comportamentul de consum si cumparare peste si produse din peste.

Prin nota explicativa la raportul de inspectie fiscala nr. x/27.03.2015-Anexa nr.5, administratorul societatii precizeaza ca activitatea desfasurata de SC xSRL a constat in achizitii de produse si servicii (clipuri video, carti de bucate si fluturasi promotionali, audit financiar, stand campanie, articol publicat in revista, studiu de piata, inchiriat echipament promotori si consilieri, inscriptionat uniforme, website, traduceri, retete, inchirieri locatie, etc) , activitate de distribuire a fluturasilor promotionali si cartilor de bucate pe baza de proces verbal intocmit de promotori cu publicul tinta.

Organul de inspectie fiscala a retinut ca beneficiarii finali ai proiectului sunt persoanele care beneficiaza in mod gratuit de bunurile oferite, nefiind efectuata nicio plata de catre beneficiari, precum si faptul ca societatea nu a desfasurat operatiuni impozabile care se incadreaza in prevederile art.126 alin.(1) si alin.(9) din Codul fiscal si nu a realizat activitati economice definite de art.127 alin.(2).

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 operațiuni:

a) operațiuni taxabile;"

b) operațiuni 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 operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni 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 conditiile prevazute de legea fiscala pentru incadrarea operatiunilor in sfera de aplicare a TVA (impozitarea operatiunilor), la pct. 2 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza urmatoarele:

"2. (1) In sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operatiunea nu este impozabila in Romania daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) nu este indeplinita.

(2) In sensul art. 126 alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, **o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii trebuie sa se efectueze cu plata. Conditia referitoare la "plata" implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta. O operatiune este impozabila in conditiile in care aceasta operatiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obtinuta este aferenta avantajului primit, dupa cum urmeaza:**

a) conditia referitoare la existenta unui avantaj pentru un client este indeplinita in cazul in care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajeaza sa furnizeze bunuri si/sau servicii determinabile persoanei ce efectueaza plata, sau in absenta platii, cand operatiunea a fost realizata pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Aceasta conditie este compatibila cu faptul ca serviciile au fost colective, nu au fost masurabile cu exactitate sau au facut parte dintr-o obligatie legala;

b) conditia existentei unei legaturi intre operatiune si contrapartida obtinuta este indeplinita chiar daca pretul nu reflecta valoarea normala a operatiunii, respectiv ia forma unor cotizatii, bunuri sau servicii, reduceri de pret, sau nu este platit direct de beneficiar ci de un tert".

In speta sunt incidente si prevederile pct 16 alin.(11) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care prevede ca prin incasarea, respectiv plata

livrării/achiziționării de bunuri se înțelege „orice modalitate prin care furnizorul/prestatorul **obține contrapartida** pentru aceste operațiuni de la beneficiarul sau ori de la un tert, precum plata în bani, plata în natură, compensarea, cesiunea de creanță, utilizarea unor instrumente de plată”.

Potrivit prevederilor legale și precizărilor anterior citate rezultă că pentru a beneficia de deducerea TVA persoanele impozabile trebuie să realizeze operațiuni taxabile (pentru care se colectează TVA) sau operațiuni scutite cu drept de deducere sau alte operațiuni cu drept de deducere, dar care să fie în sfera operațiilor impozabile din punct de vedere al taxei. Orice operațiuni realizate de o persoană impozabilă care nu îndeplinesc condițiile cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv cea referitoare la efectuarea “cu plată” a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii nu reprezintă operațiuni impozabile, nu intră în sfera de aplicare a TVA și, implicit, nici nu poate fi vorba de exercitarea vreunui drept de deducere pentru taxa aferentă achizițiilor necesare realizării unor asemenea operațiuni.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele :

În perioada 17.10.2014-31.12.2014, SC x SRL a beneficiat de finanțare nerambursabilă din Programul Operațional pentru Pescuit (POP) 2007-2013 nr.x/14.08.2013 , pentru implementarea proiectului „Nici o masă fără pește” din perioada octombrie 2014-ianuarie 2015, potrivit căruia.

„1.1. Obiectul prezentului contract îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritate contractantă (Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale prin Direcția Generală Pescuit-Autoritatea de Management pentru POP) pentru implementarea proiectului intitulat „Nici o masă fără pește” așa cum este descris în Anexa II-Cererea de finanțare (...).

1.2 Beneficiarului i se va acorda finanțarea nerambursabilă în termenii și condițiile stabilite în prezentul contract de finanțare nerambursabilă și anexele acestuia (...)

1.3. Beneficiarul acceptă finanțarea nerambursabilă și se angajează să implementeze Proiectul pe propria răspundere, în conformitate cu prevederile cuprinse în prezentul contract de finanțare nerambursabilă și cu legislația națională și comunitară în vigoare.

Anexa II la contractul de finanțare nr.x/14.08.2013

2.2 Termenii, condițiile și responsabilitățile partilor privind implementarea Proiectului sunt stabilite prin acordul de parteneriat încheiat între liderul parteneriatului și parteneri.

2.3 Acordul de parteneriat este supus legislației din România.

2.4.Decontarea cheltuielilor efectuate pentru implementarea Proiectului în cadrul parteneriatului se efectuează pe baza de factură sau orice document justificativ cu valoare contabilă.

2.5. Liderul parteneriatului și partenerii care sunt finanțati integral sau parțial din fonduri publice cuprind în bugetul propriu numai sumele necesare finanțării valorii totale a activităților pe care le desfășoară în cadrul proiectului.

2.6. Sumele primite de liderul parteneriatului în urma validării de către Autoritatea contractantă a cheltuielilor eligibile efectuate pentru implementarea Proiectului sunt virate de acesta, în termen de maxim 5 zile lucrătoare de la data încasării, în conturile de disponibilități ale partenerilor și/sau în conturile de venituri ale bugetului de stat, bugetului (...) deschise pe codul de identificare fiscală propriu și/sau al partenerilor, la instituțiile bancare sau la unitățile Trezoreriei Statului prin care aceștia își desfășoară activitatea.”

In speta, din documentele existente rezulta ca, in cadrul asocierii in vederea implementarii proiectului „Nici o masa fara peste”, finantat din fonduri europene nerambursabile, **SC x SRL** a desfasurat activitati ce au ca beneficiari finali grupurile tinta carora le sunt adresate rezultatele activitatii de parteneriat, respectiv persoanele fizice care beneficiaza in mod gratuit de activitatile realizate in parteneriat (carti de bucate , fluturasi promotionali, etc). Pentru aceste activitati societatea si-a dedus cheltuielile aferente, fara TVA, prin cererea de rambursare decontata prin intermediul liderului proiectului Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale, care a solicitat finantarea si a incheiat in acest sens contractul de finantare cu autoritatea de management competenta AM- POP.

Prin urmare, nedesfasurand livrari de bunuri si 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 achizițiilor necesare desfasurării activitatilor respective, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

De altfel, motivatiile contestatarei in sustinerea cauzei nu pot fii retinute, in conditiile in care achizițiile sunt destinate realizarii parteneriatului cu AM-POP si nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile in sensul art.145 din Codul fiscal ci asa cum rezulta din documentele anexate persoanelor fizice care beneficiaza in mod gratuit de bunurile oferite de promotori, deci nu constituie operatiuni in sfera de aplicare TVA. 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 o achite la bugetul de stat prin intermediul decontului de TVA.

De asemenea, se reține că prezenta speță al carui obiect este neacceptarea deducerii TVA in situatia in care contribuabilul desfasoara activitati ce nu sunt in sfera de aplicare a TVA nu se circumscrie considerentelor sentinte civile nr.x/23.12.2013 pronuntata de Tribunalul Calarasi si deciziei civile nr.x/06.06.2014 pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti intrucat acestea vizeaza stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a TVA colectata suplimentara pentru contributia eligibila a beneficiarului determinata prin asimilarea operatiunilor taxabile a operatiunii de achizitie de material publicitar aferent proiectului derulat in baza contractului de finantare nerambursabila.

In sfarsit, motivatiile **SC x SRL** care privesc mecanismul de deducere a TVA in cadrul proiectelor finantate prin POP 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.

Regimul fiscal in materie de TVA aplicabil operatiunilor desfasurate in cadrul proiectelor implementate in parteneriat este explicat si de precizarile Ministerului Finantelor Publice prin Circulara nr. x/14.06.2013 care precizeaza faptul ca „din analiza naturii activităților desfășurate în cadrul proiectelor și a responsabilităților asumate de fiecare partener îl constituie faptul că beneficiarii finali ai acestor proiecte sunt grupurile țintă cărora le sunt adresate, respectiv persoanele care beneficiază în mod gratuit de serviciile efectuate de parteneri. Ca atare, nu există o plată efectuată de acești beneficiari

(grupul țintă) către parteneri, motiv pentru care partenerii nu realizează operațiuni în sfera de aplicare a TVA.”

Pentru perioada verificata, contestatoarea nu a depus in sustinerea contestatiei niciun document din care sa rezulte o alta situatie de fapt, fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, raportat la perioada verificata, motiv pentru care se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala, respectiv TVA stabilita suplimentar prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii.

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 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 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/27.03.2015 emisa de Administratia sector 5 a Finantelor Publice cu privire la TVA stabilita suplimentar 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 Tribunalul Bucuresti.