

DECIZIA nr 785/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Caras-Severin cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x, prin imputernicit doamna x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AJFP Timis sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CS x emisa de AJFP Caras-Severin, comunicata prin adresa nr. x, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-CS x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

De asemenea, societatea contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, 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 se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

In temeiul dispozitiilor art. 129 din HG nr. 64/2011 privind Statutul profesiei de avocat, prin contractele de asistenta juridica nr. x, respectiv x incheiate intre SCA X si contestatara, s-a optat pentru stabilirea unui onorariu de succes, cu titlu complementar, in functie de rezultat sau de serviciul furnizat, la data obtinerii autorizatiei de construire pentru parcul eolian.

In vederea confirmarii indeplinirii rezultatului, societatea anexeaza la contestatie incheierea contractului de asociere in participatiune nr. x si autorizatia de constructie pentru investitia – parc eolian x nr. x.

SCA X a colectat TVA pentru aceste facturi, astfel ca este nelegala refuzarea dreptului de deducere la beneficiar.

Societatea invoca jurisprudenta CEJ, concluzionand ca, costurile angajate care sunt pregatitoare initierii constructiei parcului eolian, sunt parte din activitatea economica a societatii pentru care trebuie acordat dreptul de deducere a TVA, conform art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal.

In concluzie, contestatara solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CS x si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-CS x, AJFP Caras-Severin a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CS x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

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

3.1 Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CS x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect o diferenta suplimentara de plata in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele societatii nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA in suma de x lei aferenta onorariilor de succes platite in baza contractelor de asistenta juridica nr. x si nr. x incheiate intre contestatara si SCA X, pe motiv ca pana la data finalizarii inspectiei fiscale societatea nu a justificat necesitatea si oportunitatea serviciilor achizitionate, precum si faptul ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Codul fiscal:

«**Art. 145. - (2)** Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.»

«**Art. 146. - (1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5). »

Litera a) a fost modificată prin punctul 21. din Ordonanță nr. 15/2012 începând cu 01.01.2013, după cum urmează:

«**Art. 146. - (1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare »

Conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi

ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

1. Intre contestatara, in calitate de client si SCA X a fost incheiat contractul de asistenta juridica nr. x, avand ca obiect acordarea de asistenta juridica de catre societatea civila de avocati cu privire la dezvoltarea unui parc eolian de aproximativ 200 MW in judetul x, respectiv asistarea clientului pe parcursul negocierii, semnarii si implementarii contractelor necesare pentru dezvoltarea de parcuri eoliene.

Conform art. 3 « Onorarii : Pentru prestarea serviciilor de asistenta juridica obiect al prezentului contract, X va percepe urmatoarele onorarii :

i) un onorariu de preluare de x euro + TVA, corespunzator unui numar de aproximativ 1500 ore de lucru si incluzand costurile necesare subcontractarii de servicii de evaluare si expertiza tehnica in numele clientului, platibil in termen de 90 de zile de la data semnarii contractului ;

ii) un onorariu de succes de x euro + TVA, platibil dupa cum urmeaza :

a – x euro + TVA platibil cel tarziu pana la data de 31.12.2009, in legatura cu semnarea contractului de asociere in participatiune / vanzare – cumparare / superficie / concesiune / care vor sta la baza dezvoltarii proiectului;

b – x euro + TVA platibil cel tarziu la data de 31.12.2010, in legatura cu obtinerea certificatului de urbanism si avizului tehnic de racordare faza I pentru proiect;

c – x euro + TVA platibil cel tarziu pana la data de 31.12.2011, in legatura cu obtinerea autorizatiei de construire pentru proiect.”

2. In data de 19.02.2010 a fost incheiat Acordul de incetare a Contractului de asistenta juridica nr. x, potrivit caruia “partile recunosc ca nu exista plati restante si ca nu mai au niciun fel de alta pretentie una fata de cealalta rezultand din contractul de asistenta juridica.”

3. Intre contestatara, in calitate de client si SCA X a fost incheiat contractul de asistenta juridica (Proiect x) nr. x, avand ca obiect acordarea de asistenta si reprezentare juridica de catre X clientului, in legatura cu structurarea si dezvoltarea pana la stadiul de permise, avize si autorizatii a unui proiect de parc eolian de aproximativ 200 MW in comuna x, judetul x.

De asemenea, serviciile contractuale includ si asistenta in legatura cu obtinerea certificatului de urbanism, asistenta in cadrul procedurilor de autorizare premergatoare obtinerii autorizatiei de construire, asistenta in procedurile de obtinere a avizelor de amplasament, etc.

In ceea ce priveste plata contractului, partile au convenit un onorariu fix, neajustabil, indiferent de extinderea volumului de munca realizat pe intreaga durata a contractului in suma totala de x euro plus TVA, plata efectuandu-se in doua transe egale anuale (2010 si 2011), fiecare dintre transe fiind achitata in transe lunare egale.

Ulterior au fost incheiate acte aditionale cu privire la modificarea termenului contractului – 25.01.2017 si la micșorarea onorariului fix la suma totala de x euro plus TVA, respectiv la cuantumul tranșelor anuale de plata (actul aditional x), precum si la

plata unui **onorariu de succes la data obtinerii autorizatiei de construire** pentru parcul eolian dezvoltat de client in cuantum de **x euro plus TVA** (actul aditional x).

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca niciunul dintre argumentele societatii nu pot retinute in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la factura nr. x, TVA in suma de "Servicii asistenta juridica prestate de SCA X, conform contractului de asistenta juridica nr. x, in temeiul art. 3.1 (ii) a – onorariu de succes x euro + TVA":

Se retine ca, potrivit contractului de asistenta juridica nr. x, societatii civile de avocati i se va plati un **onorariu de succes in legatura cu semnarea contractului de asociere in participatiune / vanzare – cumparare / superficie / concesiune / care vor sta la baza dezvoltarii proiectului.**

In acest sens, societatea a anexat la contestatie urmatoarele documente:

- contractul de asociere in participatiune incheiat in data de 17.11.2009 intre Consiliul Local x, jud x si SC X SRL, in vederea realizarii investitiei "Parc eolian" pe teritoriul comunei x;

- Actul aditional nr. x la contractul de asociere in participatiune incheiat in data de 17.11.2009

- Contractul de superficie nr. x incheiat intre Consiliul Local x, jud x si SC X SRL, potrivit caruia contestatara a dobandit dreptul de folosinta asupra terenurilor detinute de Consiliul local x;

- Actul aditional nr. x la Contractul de superficie nr. x.

Trebuie subliniat ca toate actele juridice mai sus enumerate au fost incheiate/semnate de SC X SRL, **reprezentata de domnul x, in calitate de imputernicit si nu de SCA x (reprezentant al societatii civile de avocati)**, cum este stipulat in contractul nr. x; drept pentru care, acestea nu reprezinta o justificare pentru acordarea catre societatea de avocati a unui onorariu de succes in suma de x euro + TVA.

2. Referitor la factura nr. x – TVA in suma de x lei – "onorarii de succes conform contract (x euro)":

Se retine ca:

- in cuprinsul contractului nr. x nu este prevazuta obligativitatea platii de catre contestatara a unui onorariu de succes, fiind stipulata **numai plata unui onorariu fix** pentru prestarea de servicii de asistenta juridica, inclusiv pentru servicii de asistenta juridica in cazul procedurilor de autorizare premergatoare obtinerii autorizatiei de construire;

- ulterior incheierii acestui contract a fost incheiat si actul aditional nr. x, potrivit caruia societatea civila de avocati are dreptul de a percepe un onorariu de succes in suma de x euro + TVA, platibil la data obtinerii autorizatiei de construire pentru parcul eolian dezvoltat de client;

- in contractul nr. x si actele aditionale incheiate cu privire la acest contract, nu se face referire la serviciile suplimentare de asistenta juridica care trebuie prestate in vederea perceperii unui onorariu de succes cu privire la obtinerea autorizatiei de construire in vederea realizarii parcului eolian.

Or, in speta:

- pe factura nr. x nu se face referire la numarul si data contractului in baza caruia urmeaza a se efectua plata onorariului de succes;

- onorariului de succes facturat este in suma de x euro + TVA, in conditiile in care, potrivit contractului valabil intre parti, cuantumul onorariului de succes este in suma fixa de x euro + TVA;

- potrivit contractului dintre parti, onorariul de succes trebuie achitat la data obtinerii autorizatiei de construire, respectiv la data de 30.03.2012; or, in speta acesta este facturat la data de 22.02.2013.

3. - Sustinerea contestatarei potrivit careia societatea civila de avocati a colectat si virat TVA provenind din ambele facturi este nerelevanta, intrucat dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata nu este conditionata doar de inregistrarea veniturilor de catre furnizorii sus mentionati.

4. – Faptul ca societatea a acceptat costuri dublate in legatura cu aceleasi servicii (prestate o singura data), nu-i da dreptul de a deduce TVA aferenta acestor cheltuieli.

5. - *Referitor la nerespectarea principiului neutralitatii TVA:*

Acest principiu nu este unul absolut, el actionand doar atunci cand cumparatorii sunt persoane impozabile care achizitioneaza in mod efectiv bunuri si servicii al caror cost sa se regaseasca in elementele de pret ale bunurilor livrate si serviciilor prestate in etapa urmatoare, astfel ca **persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri ori servicii sunt obligate sa demonstreze ca acestea sunt efective si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile proprii**. In acest context, asa cum rezulta si din jurisprudenta comunitara, invocata de insasi societatea contestatara **statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care sa reiasa ca achizitiile efectuate** sunt destinate realizarii unor operatiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrala a taxei achitate in amonte, **principiul neutralitatii taxei neputand fi aplicat unor tranzactii artificiale**, fara legatura cu activitatile taxabile proprii ale persoanelor impozabile. Simpla achizitie a unor bunuri de catre o persoana impozabila nu este suficienta pentru deducerea taxei, intrucat intr-o atare ipoteza ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei formale prevazute de legislatie (detinerea facturii originale ca document justificativ) pentru ca o persoana impozabila ce are prevazut in obiectul sau de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile sa-si poate deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor din amonte. Dimpotriva, **neutralitatea taxei implica si indeplinirea conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile sa fie efective si sa se repercuteze in valoarea operatiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective**.

Avand in vedere cele prezentate, intrucat din sustinerile contestatarei si documentele depuse de aceasta in sustinerea cauzei nu se poate stabili existenta unei legaturi intre rezultatele obtinute in vederea realizarii parcului eolian (*contractul de asociere in participatiune si contractul superficiei incheiate cu Consiliul local x si autorizatia de construire nr. x*) si serviciile prestate si facturate de SCA x in data de 18.11.2009 si 22.02.2013, care sa justifice onorariul de succes, suplimentar fata de onorariul fix stabilit in contracte, si faptul ca serviciile in cauza au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile, se retin ca intemeiate constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la TVA aferenta in cuantum de x lei, acestea fiind cele mai indreptatite sa aprecieze, in limita atributiunilor si competentelor ce le revin, situatia

de fapt fiscala in conformitate cu prevederile art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza ca, **“Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. “**

Prin urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia **SC X SRL** pentru suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, in baza art.216 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

3.2 Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x:

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si nici nu vizeaza masuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala au dispus **SC X SRL** „inregistrarea in evidenta contabila si fiscala a diferentelor suplimentare privind TVA de x lei stabilite in RIF nr. F-CS x si Dispozitia de masuri”, precum si obligativitatea instiintarii organului fiscal cu privire la modul de incheiere a contractului de executie de lucrari de racordare la CEE si punerea sub tensiune, avand obligatia obtinerii autorizatiei de infiintare emisa de ANRE.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"Art. 209 - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control. (...)"

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina **SC X SRL** nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masuri de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, care stabileste:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, **alte decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1)** din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente."

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Judetene a Finantelor Publice Caras-Severin, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, OMFP nr. 1939/2004, art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 5.3 din OPANAF nr. 450/2013

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CS x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

2. Trimite la AJFP Caras-Severin, spre competenta solutionare, capatul de cerere al contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

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.

