

DECIZIA NR.559

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si priveste reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii in data de ... prin remiterea actului administrativ fiscal contribuabilului, sub semnatura , dupa cum rezulta din adresa .. existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa in data de .., inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I. Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care organele fiscala au stabilit suplimentar TVA și solicita admiterea contestatiei și anulara actului administrativ fiscal, din urmatoarele motive:

Societatea contestatara arata ca organele de inspectie fiscala au stabilit TVA ca fiind aferenta unei baze de impozitare care reprezintă contravaloarea unor servicii a caror facturare ar fi fost omisa de societate.

Societatea contestatara sustine ca nu este de acord cu acest punct de vedere din urmatoarele motive:

-Expunerile de fapt și de drept retinute în raportul de inspectie fiscala nu sunt exacte și se bazează în mod speculativ pe unele concluzii care pot fi doar partial corecte.

Sub un prim aspect, nu este elocventa pentru o exacta determinare a stării de fapt relevanta fiscal alaturarea (pana la suprapunere) a doua tipuri de raporturi juridice, respectiv cel intre X si societatea E pe de o parte, si raporturile contractuale dintre X si prestatorul L pe de alta parte.

Argumentul rezida in aceea ca in primul caz este vorba de raporturi contractuale mai ample care vizeaza dezvoltarea unui proiect energetic eolian, avand ca atare referințe specifice si o construcție interna (se va vedea si sub aspect fiscal)

pe când cel de-al doilea este - ca și natura și conținut obligational - un contract de servicii care vizează prestații determinate.

Sub un aspect secund, aceste contracte sunt independente nu doar prin subiectele angajate în ele ci și în privința conținutului obligational, în special în ceea ce privește scadența unor obligații cu potențial interes fiscal.

- La art. 5 lit. (b) din contractul încheiat între X și firma austriacă E se observă că obligațiile de plată se circumscriu unor „repere” contractuale care sunt definite ca și *pași de dezvoltare* care sunt agreeți de părți și care definesc un anumit stadiu determinat de progres în dezvoltarea unui proiect de certă anvergură și complexitate. Abordarea, sub acest aspect, este similară cu cea existentă în contractul anterior încheiat de Societatea X cu W și care în într-o ultimă fază de derulare fusese cesionat în favoarea lui E.

- Creanțele suplimentare instituite de către organul fiscal se bazează pe o apreciere „fortată” a obligațiilor asumate, mai cu seamă în privința scadenței acestora.

- Demersul organului fiscal este, sub un alt aspect, neconform la acest punct chiar și cu art. 281 al. (7) din Codul Fiscal iar determinarea faptului generator al acestor obligații suplimentare este denaturat.

Considera că prestațiile specifice contractului de dezvoltare a proiectului trebuie interpretate prin prisma particularității contractului și prin arhitectura obligatională pe care acesta o configurează, determinarea faptului generator necesită o interpretare mai atentă a contractului; alin. (7) al art. 281 Cod fiscal trimite explicit la „prevederile contractului” în funcție de care trebuie interpretată și determinată „finalizarea” unei prestații convenite și acceptarea acesteia de către beneficiarul ei.

Societatea contestată susține că faptul generator nu se poate determina prin coroborare cu alte contracte (cu terți prestatori) întrucât „timpii” contractului analizat sunt ei înșiși definiți în cuprinsul acestuia; considera că este lipsit de relevanță faptul că, contractul de dezvoltare a proiectului este încheiat între persoane afiliate. Ceea ce contează este modul și condițiile în care executarea obligațiilor este definită și, în consecință, cum se determină faptul generator în cazul unor obligații devenite scadente. Nu există suspiciune că îndeplinirea pașilor de dezvoltare a proiectului poate fi alterată/influențată/decalată de părți întrucât aceștia se configurează ca stadii de dezvoltare juridico-tehnic-economică sau chiar fizică *aprobată de autoritățile publice competente* și verificate de partea beneficiară. Ca atare, acești pași sunt în bună măsură măsurabili/determinabili prin elemente extrinseci contractului (emiterea de acte, avize, aprobări autorizații de către autorități publice), sens în care - chiar prin prisma criteriilor prevăzute de art. 281 al (7) Cod Fiscal, problema este mult simplificată în privința unei atare aprecieri.

Cu privire la determinarea TVA suplimentară, societatea contestată susține că faptul generator este determinat prin corelare, nu cu prevederile contractului examinat ci prin raportare la prestări care s-au facturat în cadrul unui contract de servicii cu prestatorul tert L; logica organului fiscal este determinată de un presupus „indiciu” care decurge din factura emisă de către acest prestator în care se consemnează ca „factura finală servicii dezvoltare parc”, însă puterea de sugestie a unui asemenea demers este absolut redusă în raport de particularitățile contractului de dezvoltare a proiectului dintre X și beneficiarul caruia se pretinde că ar fi trebuit să și se factureze prestări de servicii.

Societatea contestată considera că momentul iulie 2016 nu este din perspectiva acestui contract un „moment” contractual de scadență a unor obligații de plată din partea E întrucât nu poate fi pus în corelare cu nici un pas de dezvoltare (în sensul definit de contract). Chiar organul fiscal stabilește în considerentele sale din raportul de inspecție fiscală că la acea dată autorizațiile de construire emise în anul

2011 si 2012 erau expirate, deci proiectul nu era la acel moment in stadiul de „bun de construit”, ca atare, poate cel mai important pas de dezvoltare nu era atins.

Arata ca, nici alți pași de dezvoltare (dintre cei care marcheaza finalizarea proiectului) nu erau atinși la rândul lor (ex. semnarea contractului de conectare cu Enel, obținerea licenței de producător din partea ANRE sau semnarea unui contract de producție condiționat cu producătorul de turbine eoliene). In consecința, din perspectiva contractuală nu era ajunsa la scadenta la acel moment niciuna dintre obligațiile de plata care ar fi putut determina emiterea unei facturi (si TVA-ul aferent) către beneficiar, consecutiv nu se poate determina incidența faptului generator pentru TVA.

Cu privire la TVA stabilită suplimentar , societatea contestatara arata ca și în acest caz aprecierile organului fiscal se fac tot prin raportare la același tert subcontractor L si nu prin examinarea si analizarea pașilor de dezvoltare care tin intrinsec de contractul in baza caruia trebuia făcută facturarea fata de beneficiarul E.

Societatea contestatara sustine ca tertul contractor L a fost contractat pentru a intocmi un nou PUZ (si toate activitatile adiacente acestuia, avize, planuri, etc.) , necesar dezvoltatorului pentru a „restarta” proiectul, dat fiind ca autorizațiile de construire din anii 2011 si 2012 expiraseră. Pentru obținerea unor noi autorizații de construire se impunea elaborarea unui nou PUZ, dat fiind ca in privința celui anterior (2010) condițiile locale se schimbaseră.

Din perspectiva contractului de dezvoltare dintre X si E demersul elaborării PUZ-ului se subsuma unui pas de dezvoltare care viza (re)aducerea proiectului la stadiul de „ *bun de construit*” (ready to build), stadiu care se privește a fi atins odata ce este emisa autorizația de construire atat pentru parc (turbine) cat si pentru rețelele aferente pana la punctul de conectare. Contractorul L a executat si finalizat o prestație (elaborarea PUZ si aprobarea sa prin HCL) care vizeaza doar epuizarea contractului dintre acesta si societatea contestatara, motiv pentru care aceasta prestație a fost onorata la plata fara rezerve iar aceasta nu poate determina la aceeași data si cu același efect o prestație de plata dintr-un alt contract (cel de dezvoltare) care are alte parti si pentru care faptul generator nu este născut.

Societatea contestatara sustine ca pașii de dezvoltare stabiliți in acest contract sunt alții (si diferiți), in speța indeplinirea unui atare pas ar fi presupus o serie de demersuri si după elaborarea si aprobarea PUZ in sensul indeplinirii formalităților de obținere inclusiv a autorizațiilor de construire, ceea ce ar fi dus proiectul la stadiul de bun de construit. Ori, aceste demersuri nu au fost asumate (si nici nu puteau fi asumate) de L, ele trebuiau inițiate de chiar societatea de proiect (Parc Eolian). Aceasta procedura nu era finalizata pana la data terminării controlului.

Ca atare, nu se poate argumenta ca in privința Societății X s-ar fi născut indreptatirea contractuală de a factura pasului de dezvoltare către beneficiarul E, iar din aceasta perspectiva nici faptul generator pentru TVA. Sustine ca organul fiscal a raționat in afara contractului si a scopului acestuia, respectiv a mijloacelor de care părțile cu buna credința si cu deplina justificare contractuală au inteles sa se prevaleze.

Fata de cele prezentate mai sus, societatea contestatara considera ca nu devenise efectiva scadenta obligația de a refactura prestații către beneficiarul E, asa cum greșit a interpretat organul de control.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala

din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala au stabilit in sarcina Societatii X, TVA suplimentara .

Din Raportul de inspectie fiscala , cu privire la TVA contestata de societate , rezulta:

Urmare verificarii perioadei 01.12.2012-30.09.2018, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu servicii și TVA deductibila în baza facturilor emise de prestatorul L reprezentant „servicii dezvoltare parc eolian ” constând in documentații si obținere de avize si autorizații de la autoritati competente in favoarea Societatii P SRL(societate care figurează ca “beneficiar” pe toate avizele emise de autoritățile competente si documentații) fara a refactura si colecta TVA aferenta acestora la data efectuării prestațiilor.

In ceea ce privește investiția la parcul eolian al cărei beneficiar este Societatea P, pentru care Societatea X a înregistrat în evidentele contabile prestări de servicii facturate de Societatea L, organele de inspectie fiscala au constatat ca prestatorul a emis catre societatea X, in luna iulie 2016, factura , care la rubica denumirea produselor sau serviciilor conține explicatia "factura finala servicii dezvoltare parc eolian la valoare fara TVA în suma de..., TVA aferenta în suma de...;factura a fost inregistrata la societate în contul 628.3 „Alte servicii executate de terti” ; prin aceeași factura se storneaza avansurile, facturate anterior si TVA aferenta acestora, in cote de 19%, 20% respectiv 24 %, urmare stornarilor rezultand baza „0” lei, TVA cu „semnul minus” .

În luna iulie 2016, societatea a inregistrat in contabilitate nota contabila cu articolul contabil 332” Lucrări și servicii în curs de executie”=712 “Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” cu suma de ... lei;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a intocmit nota contabila cu articolul contabil 472”Venituri inregistrate în avans”=704”Venituri din lucrări executate și servicii prestate” cu suma de ..., însă aceasta nu a fost înregistrată în evidentele contabile.

S-a constatat ca anterior emiterii facturii în cauza respectiv la data de 30 iunie 2016 , societatea figureaza în evidentele contabile cu urmatoarele solduri:

- cont 332.2-servicii în curs de execuție - sold de ... lei (acestea fiind cheltuielile proprii ale Societatii X repartizate pe proiect in perioada anterioara);
- ct.4092.-furnizori debitori L-cu sold de (avansurile plătite pentru proiect pana la 30 iunie 2016)

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pana la 30 iunie 2016 totalul cheltuielilor ocazionate de proiect este de ..., iar in luna iulie 2016 in urma inregistrarii lucrărilor in avans, soldul final al ct.332 in bilanța de verificare pusa la dispoziție în timpul controlului este de ... lei, conducând astfel la concluzia ca acesta a fost diminuat in mod artificial (fara documente) si eronat cu suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca exista deficiențe în ceea ce privește, determinarea bazei de impunere a TVA solicitată la rambursare, astfel ca în conformitate cu prevederile art. 58, alin. 1, art.64, alin. 1 și alin. 2 și art.124 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, prin Notificare, au solicitat societatii informații suplimentare, respectiv documente referitoare la parc eolian , care sa probeze realitatea operațiunilor derulate.

Urmare analizării tuturor documentelor si informațiilor furnizate in timpul controlului de reprezentantul legal al societății prin adresa , urmare Notificarii, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca :

-Societatea X înregistrează cheltuieli și deduce TVA pentru prestări de servicii constând în documentații și obținere de avize și autorizații de la autorități competente în favoarea Societății P (societate care figurează ca "beneficiar" pe toate avizele emise de autoritățile competente și documentații) fără a refactura și colecta TVA aferentă acestora la data efectuării prestațiilor.

-informațiile furnizate de Societatea X sunt contradictorii; pe de o parte recunoaște, accepta și plătește prestațiile facturate (fapt ce se reține și din răspunsul la notificare: "L în calitate de prestator și-a finalizat și predat către dezvoltatorul de proiect (X) un prim proiect și a predat lucrările executate"), prin înregistrarea acestora în cont 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" deducând totodată TVA aferentă acestor prestații; pe de altă parte considera că nu avea obligația facturării și colectării TVA, motivând faptul că prestațiile nu au fost facturate neexistând documente justificative pentru înregistrarea acestora; proces verbal sau situație de lucrări predată și acceptată de beneficiar" care în opinia societății nu este P ci societatea austriacă E care a înlocuit în contract pe W-partenerul inițial.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea X a funcționat ca un intermediar între Societățile din Austria- societăți finanțatoare, pe de altă parte ca intermediar între "prestatorii de servicii care s-au ocupat de toate documentațiile în vederea obținerii de avize și autorizații (principalul furnizor /prestator a fost Societatea L) și beneficiarul final al tuturor avizelor și autorizațiilor care au făcut obiectul prestațiilor respectiv Societatea P.

S-a constatat că Societatea X deține 99% din capitalul social al societății P, la încheierea actului de control existând doar intenția partenerului austriac de achiziție a acestor părți sociale, ori societatea verificată a înregistrat cheltuielile ocazionate de obținerea autorizațiilor și celorlalte avize de către beneficiarul Societatea P și a dedus TVA aferentă acestora, nefacându-se dovada recuperării acestor cheltuieli și TVA aferentă la data efectuării prestațiilor;

Organele de inspecție fiscală au considerat că prestațiile de servicii în cauză, nu au avut un scop economic pentru Societatea X neproducând avantaje economice, beneficii sau profit; dimpotrivă determinând în mod artificial pierderi financiare pentru societatea contestată, întrucât sumele încasate de Societatea X de la partenerul austriac pentru finanțarea tuturor cheltuielilor ocazionate de obținerea de autorizații și avize pentru P, după data de 31.12.2012 au îmbrăcat forma "împrumuturilor", care au generat pentru societate cheltuieli cu dobânzile și diferențe nefavorabile de curs valutar (cu influență negativă asupra rezultatelor societății verificate, aceasta înregistrând în mod succesiv pierderi);

Organele de inspecție fiscală au reținut că Societatea X avea obligația refacturării prestațiilor ocazionate de documentațiile, studiile și toate celelalte demersuri întreprinse pentru obținerea de avize și autorizații la data și pe măsură efectuării acestora, pe faze de lucrări, la fel cum au fost acceptate și plătite prestatorilor, în conformitate cu prevederile art.281 alin.(1) și alin. (7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA, astfel:

-pentru faza I a proiectului la finele lunii iulie 2016 (luna în care prestatorul L emite factura purtând mențiunea "factura finală servicii dezvoltare -parc), pornind de la următoarele elemente:

-soldul contului 332-servicii în curs în suma de...lei;

-valoarea avansurilor încasate și înregistrate în contul 472 pentru care s-a colectat TVA în perioada anterioară;

-diferența servicii nefacturate în valoare de ... pentru care nu s-a colectat TVA;

-TVA aferenta serviciilor nefacturate : ...

-pentru serviciile înregistrate in cont 332 2-faza II a proiectului constând in documentații reînnoire avize, autorizații, obținere PUZ, societatea trebuia sa colecteze TVA (asa cum rezulta in anexa, nr. 6).

Astfel, pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA în baza art.271 alin.(4) lit.b) în Legea nr.227/2015 privind codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

III.Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii, cu control anticipat, a Decontului de TVA din luna septembrie 2018, cu optiune de rambursare, de Societatea X prin s-a solicitat la rambursare TVA , aferenta perioadei 01.12.2012-30.09.2018.

Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestata de Societatea X, **D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA în conditiile în care s-a constatat ca societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile serviciile facturate de prestatorul Societatea L și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferente acestor facturi și nu a refacturat serviciile beneficiarul final al avizelor și autorizatiilor .**

In fapt, pe perioada verificata, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu servicii și TVA deductibila în baza facturilor emise de prestatorul L reprezentant „servicii dezvoltare parc eolian ” constând in documentații si obținere de avize si autorizații de la autoritati competente in favoarea Societatii P(societate care figurează ca “beneficiar” pe toate avizele emise de autoritățile competente si documentații) fara a refactura si colecta TVA aferenta acestora la data efectuării prestațiilor.

Urmare analizarii documentelor prezentate de societate în timpul controlului și informațiilor furnizate de reprezentatul legal al societății, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea P a funcționat ca un intermediar între Societățile din Austria- societăți finantatoare ; pe de alta parte ca intermediar între "prestatorii de servicii care s-au ocupat de toate documentațiile in vederea obținerii de avize si autorizații (principalul furnizor /prestator a fost Societatea L) si beneficiarul final al tuturor avizelor si autorizațiilor care au făcut obiectul prestațiilor respectiv Societatea P.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X deține 99% din capitalul social al societății P iar la incheierea actului de control exista doar intenția partenerului austriac de achiziție a acestor părți sociale în conditiile în care societatea contestatara a inregistrat cheltuielile ocazionate de obținerea autorizațiilor si celorlalte avize de catre beneficiarul Societatea P si a dedus TVA aferenta acestora, nefacand dovada recuperării acestor cheltuieli si TVA aferenta la data efectuării prestațiilor. S-a constatat ca prestarile de servicii în cauza , nu au avut un scop economic pentru Societatea X neproducand avantaje economice, beneficii sau profit; dimpotriva acestea au determinat în mod artificial pierderi financiare pentru societatea contestatara, intrucat sumele incasate de Societatea X

de la partenerul austriac pentru finanțarea tuturor cheltuielilor ocazionate de obținerea de autorizații și avize pentru P, după data de 31.12.2012 au îmbrăcat forma "împrumuturilor", care au generat pentru societate cheltuieli cu dobânzile și diferențe nefavorabile de curs valutar (cu influența negativă asupra rezultatelor societății verificate, aceasta înregistrând în mod succesiv pierderi);

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au constatat că Societatea P avea obligația refacturării prestațiilor ocazionate de documentațiile, studiile și toate celelalte demersuri întreprinse pentru obținerea de avize și autorizații la data și pe măsură efectuării acestora, pe faze de lucrări, la fel cum au fost acceptate și plătite prestatorilor, în conformitate cu prevederile art.281 alin.(1) și alin. (7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel ca au colectat suplimentar TVA și anume:

a)TVA aferentă serviciilor nefacturate pentru faza I a proiectului la finele lunii iulie 2016 (luna în care prestatorul L emite factura purtând mențiunea "factura finală servicii dezvoltare -parc eolian"), pornind de la următoarele elemente:

-soldul contului 332-servicii în curs în suma de lei;

-valoarea avansurilor încasate și înregistrate în contul 472 pentru care s-a colectat TVA în perioada anterioară;

-diferența servicii nefacturate pentru care nu s-a colectat TVA;

-TVA aferentă serviciilor nefacturate;

b).TVA pentru serviciile înregistrate în cont 332 / 2-faza II a proiectului constând în documentații reînnoire avize, autorizații, obținere PUZ, pentru care societatea trebuia să colecteze TVA(asa cum rezulta în anexa, nr. 6).

Astfel ca, pe perioada verificată organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în baza art.271 alin.(4) lit.b) în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, societatea contestată susține că expunerile de fapt și de drept reținute în raportul de inspecție fiscală nu sunt exacte și se bazează în mod speculativ pe unele concluzii care pot fi doar parțial corecte. Susține că nu este elocventă pentru o exactă determinare a stării de fapt relevante fiscal alăturarea (până la suprapunere) a două tipuri de rapoarte juridice, respectiv cel între X și societatea E pe de o parte, și raporturile contractuale dintre P și prestatorul L pe de altă parte deoarece în primul contract este vorba de rapoarte contractuale mai ample care vizează dezvoltarea unui proiect energetic eolian, având ca atare referințe specifice și o construcție internă (se va vedea și sub aspect fiscal) pe când cel de-al doilea este - ca și natura și conținut obligational - un contract de servicii care vizează prestații determinate.

Sub un aspect secund, aceste contracte sunt independente nu doar prin subiectele angajate ci și în privința conținutului obligational, în special în ceea ce privește scadența unor obligații cu potențial interes fiscal.Considera că prestațiile specifice contractului de dezvoltare a proiectului trebuie interpretate prin prisma particularității contractului și prin arhitectura obligatională pe care acesta o configurează, determinarea faptului generator necesitând o interpretare mai atentă a contractului; la alin. (7) al art. 281 Cod fiscal trimite explicit la „prevederile contractului” în funcție de care trebuie interpretată și determinată „finalizarea” unei prestații convenite și acceptarea acesteia de către beneficiarul ei.Faptul generator nu se poate determina prin coroborare cu alte contracte (cu terți prestatori) întrucât „termenii” contractului analizat sunt ei înșiși definiți în cuprinsul acestuia;considera că este lipsit de relevanță faptul că, contractul de dezvoltare a proiectului este încheiat între persoane afiliate. Ceea ce contează este modul și condițiile în care executarea

obligațiilor este definită și, în consecință, cum se determină faptul generator în cazul unor obligații devenite scadente. Nu există suspiciune că îndeplinirea pașilor de dezvoltare a proiectului poate fi alterată/influențată/decalată de către aceștia se configurează ca stadii de dezvoltare juridico-tehnică-economică sau chiar fizică aprobate de autoritățile publice competente și verificate de partea beneficiarului. Ca atare, acești pași sunt în bună măsură măsurabili/determinabili prin elemente extrinseci contractului (emiterea de acte, avize, aprobări autorizării de către autorități publice), sens în care - chiar prin prisma criteriilor prevăzute la art. 281 al (7) Cod Fiscal, problema este mult simplificată în privința unei atare aprecieri.

Societatea contestată consideră că nu devenise efectivă scadența obligației de a refactura prestației către beneficiarul E așa cum greșit a interpretat organul de control.

În drept, în speță, sunt incidente prevederile art.271, art.280, art.281, art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-271

“(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la [art. 270](#). [...]

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: [...]

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. [...]

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele: [...]

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

-art.280

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

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

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 326](#) alin. (1).”

-art.281

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol. [...]

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

-art.282

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.
2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:
a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;
c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține faptul că, prestațiile de servicii cuprind operațiuni precum serviciile de intermediere efectuate de o persoană care acționează în numele și contul altei persoane atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau prestare de servicii.

De asemenea, sunt asimilate prestațiilor de servicii efectuate cu plată, serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acestuia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfasurarea activității sale economice.

Cu privire la faptul generator, din prevederile legale mai sus enunțate se reține că acesta intervine la data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege și anume pentru prestațiile de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii asimilate, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau după caz în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată din prevederile legale mai sus enunțate se reține că acesta intervine la data la care are loc faptul generator.

Prin excepție de la această regulă exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi înainte de data la care intervine faptul generator.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enunțate se rețin următoarele:

Pe perioada verificată, societatea contestată a desfășurat activități de consultanță de afaceri și management constând în dezvoltarea de proiecte pentru parcuri eoliene situate pe teritoriul național.

Se reține că în acest sens, societatea contestată a încheiat Contractul asupra dezvoltării de proiect cu Societatea W Austria, cu participarea A Austria având ca obiect:

“dezvoltarea unui proiect eolian în localitatea..., prețul convenit conform anexei F-Stadiul proiectului și pașii de parcurs fiind în sumă de .. euro (valoare fără TVA);

dezvoltarea unui proiect de parc eolian în localitatea... preț convenit potrivit anexei B-Stadiul proiectului și pașii de parcurs;”

Potrivit contractului, dezvoltatorul de proiect se obliga sa dezvolte proiectul pana la stadiul de construcție, costurile de dezvoltare ale proiectului pentru toate etapele urmând a fi suportate de către W AUSTRIA.

Din anexa F - Stadiul proiectului și pașii de parcurs rezulta ca Societatea X se va ocupa de cei 8 pași de dezvoltare, cuprinși între ; înființarea și înregistrarea societăților comerciale de proiect pentru obținerea permiselor de construcții si autorizații sectoriale.

În baza acestui contract , Societatea X a facturat "avansuri" către W care au fost înregistrate în cont 419"Clienti-Creditori".Pentru proiect s-a încasat suma de ...euro, echivalentul a ...lei pentru care societatea contestatara a colectat TVA ,în perioada august 2009 - decembrie 2013.(conform anexei nr. 5 la raportul de inspectie fiscala).

Pentru al doilea proiect, societatea contestatara a încasat suma de ... euro, echivalentul a ... lei pentru care a colectat TVA , în perioada august 2009 - octombrie 2011(conform anexei nr. 5 la raportul de inspectie fiscala).Avansuri facturate și încasate de la W sunt în valoare de ... lei cu TVA aferenta de ...

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca avansurile au fost facturate către W având în vedere prevederile Contractului de scindare și preluare prin care W transferă către aceasta societate toate acțiunile legale, inclusiv Contractul de dezvoltare al proiectului menționat anterior.

Se reține ca, Societatea X , în calitate de dezvoltator de proiect, a înființat 2 societăți de proiect și anume: Societatea P si Societatea S, societăți la care dezvoltatorul de proiect deține 99 % din capitalul social, iar 1% revine A - AUSTRIA ,fapt care rezulta și din Contractul de achiziție părți sociale , existent în copie la dosarul cauzei.

-La dosarul cauzei se afla Contractul de achiziție a activelor între Societatea X în calitate de vânzatoare și W în calitate de cumparatoare, referitor la părțile sociale deținute de X (în calitate de vânzatoare) la SC P din care rezulta ca:

Societatea X"intenționează vânzarea partilor sociale" deținute la Societatea P către W -care "intenționează cumpărarea" acestora, în aceste condiții realizandu-se prevederile Contractului inițial prin care P se obliga sa realizeze toate demersurile necesare obținerii de autorizații si avize, pana la faza de construire, în contrapartida urmând ca W sa achiziționeze părțile sociale deținute de aceasta la societatea de proiect -parc eolian.

Din actele existente la dosarul cauzei se reține ca acest contract nu a fost finalizat pana la data încheierii prezentului act de control, ramanand la faza de "intenție" de vânzare/cumparare; la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala.

Prin Contractul de garanție încheiat între X (gajatoare) si W (în calitate de gajista) s-a înființat un drept mobil de gaj în favoarea gajistei asupra partilor sociale deținute de Societatea X la Societatea P;

De asemenea, se reține ca prin Actul adițional părțile W si P cu participarea A au convenit asupra instalării în cadrul proiectului eolian a 16 instalații eoliene cu o putere nominală de ... Prin aceasta, capacitatea proiectului crește majorându-se totodată și valoarea contractului așa încât toate acțiunile de plată datorate de către W pentru toate etapele de dezvoltare conform anexei F -inițiale, se majorează .

La dosarul cauzei se afla și Contractul de luare în primire încheiat între W Austria, E Austria (cumpărătoare), SC X (dezvoltator de proiect) și A-AUSTRIA, prin care E AUSTRIA în calitate de cumpărătoare, preia locul W în ceea ce privește contractele existente între W și Dezvoltatorul de proiect pentru cele doua proiecte.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca E Austria deține 75 % din capitalul social al societății X .

Din Contractul asupra dezvoltării proiectului "Parc Eolian ,, până la atingerea fazei de construcție încheiat între E și Societatea X(dezvoltator de proiect), existent în copie la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Pct.1"Situația de pornire"

„În vederea dezvoltării proiectului , dezvoltatorul de proiect a înființat împreună cu A o societate proprie de proiect cu denumirea P .Dezvoltatorul proiectului participa la capitalul social al Societății P cu o cota în valoare de ... ron astfel cu o cota de 99% din capitalul social al P .Restul cotei în cuantum de .. ron corespunzând unei cote de 1% din capitalul social al Societății P se afla în custodia A pentru dezvoltatorul de proiect.

W și dezvoltatorul de proiect au încheiat un contract de dezvoltare a proiectului la data de 15 iulie 2009(contract de dezvoltare proiect)referitor la un parc eolian de la locația..cu o putere planificată inițial de ...A a devenit parte a contractului de dezvoltare a proiectului în privința punctului contractual 10 al acestuia.Acest contract de dezvoltare a proiectului și contractele aferente de achiziție de părți sociale, au fost completate respectiv modificate prin intermediul actelor adiționale .

W în calitate de vânzătoare, E în calitate de cumpărătoare , X în calitate de dezvoltator de proiect și A în calitate de entitate devenită parte a contractului au încheiat un contract de preluare , printre altele în privința"Proiectului parcului eolian " și în acest context au transferat asupra E următoarele contracte încheiate între W și dezvoltatorul de proiect respectiv A în privința proiectelor , inclusiv anexele lor contractuale aferente, în respectiva lor formă valabilă:

Contract de dezvoltare proiect, încheiat între W și dezvoltatorul de proiect (cu includerea A în privința punctului 10 din contractul de dezvoltare a proiectului) la data ...;

Act adițional la contractul de dezvoltare a proiectului ...;

Act adițional la contractul de dezvoltare a proiectului ...;

Act adițional la contractul de dezvoltare a proiectului ...;

Contractul de achiziție părți sociale P SRL asupra achiziției a 99% din părțile sociale ale societății de proiect , încheiat între W și dezvoltatorul de proiect;

Contractul de achiziție părți sociale A asupra achiziției a 1% în părțile sociale ale societății de proiect , încheiat între W și A ;

Pe baza acestora asociații Societății X sunt E în cuantum de 75% și D în cuantum de 25% iar asociații Societății P sunt Societatea P X în cuantum de 99% și A în cuantum de 1%"

La pct.3 din Contract „scopul contractului” se specifică:

„a)E intenționează să continue dezvoltarea proiectului până la faza de construcție a proiectului, prin însărcinarea dezvoltatorului de proiect , până la atingerea fazei de construcție a capacităților de producție numite mai sus.

b)Se constată că valabilitatea autorizației de construire pentru proiectul „Parc Eolian ” a expirat dar că drepturile asupra terenurilor și scoaterea din regimul agricol și-au păstrat valabilitatea astfel ca s-a decis continuarea procedurii de autorizare.

c)Prezentul contract continuă activitatea de dezvoltare prevăzută în contractul de dezvoltare a proiectului care a fost semnat la data de ... între W și X.

d)Prezentul contract înlocuiește contractul de dezvoltare al proiectului semnat între W și X, avându-se în vedere stadiul actual al proiectului.

e)Scopul comun al părților este implementarea conform termenelor a obiectului contractului , în conformitate cu punctul 4 al contractului.”

La pct.4"Obiectul contractului” se prevede:

„Obiectul contractului este obtinerea aprobarilor de drept public necesare și neobisnuite încă precum și a bazelor contractuale de drept privat în vederea construcției parcului eolian „Parc Eolian ” inclusiv a autorizației de construire pentru parcul eolian , drumurile de acces, linia electrică, instalația de racordare, instalația de transformare și consolidarea drumurilor existente precum și încheierea cu efecte legale a unui contract de racordare, după cum s-a expus la punctul 3.

La punctul 5 „Finantarea „ se prevede:

a)Cheltuielile survenite cu pasii ulterioari de dezvoltare vor fi suportate de către E.

b)Platile partiale aferente cheltuielilor se factureaza de către dezvoltatorul de proiect către E, după aprobarea de către autorități a pasului de dezvoltare care este de facturat și se autorizează și se achita de către E cel târziu în termen de 14 zile de la concluzia pozitiva în urma verificarilor respectivelor facturi.

c)Cheltuielile estimate cu dezvoltarea proiectului pana la faza de construcție se enunta în Anexa3.[...]

f)Sumele virate de către E devin obiectul unui contract de credit/de finanțare separat ca va fi încheiat între cele doua părți.”

La pct.2”Durata contractului” se prevede:

„Prezentul contract își pastreza valabilitatea pana la finalizarea proiectului și demararea lucrarilor de construcție.”

La pct.3 „Obligatiile principale ale dezvoltatorului”

a)Dezvoltatorul de proiect se obliga sa dezvolte proiectul pana la faza de construcție.

Dezvoltatorul de proiect va transmite E , după încheierea fiecarui pas de dezvoltare conform Anexei 2 , o confirmare scrisa asupra acestui fapt precum și documentatia și autorizatiile necesare , respectiv obtinute și contractele încheiate sub forma de copii și prin e-mail.[...]

Dezvoltatorul de proiect încheie pe proprie raspundere contracte cu subcontractori asupra lucrarilor de specialitate în vederea obtinerii aprobarilor și autorizatiilor necesare atingerii fazei de construcție.”

La pct.4 „Obligatiile principale ale E”

„E asigura finantarea activitatilor conform punctului 5.b)[...]

E acorda cel târziu în termen de 30 zile de la luarea în primire a documentelor conform punctului 5.b) o luare de poziție asupra faptului dacă respectivul pas de dezvoltare este considerat drept încheiat .

În cazul în care E nu acorda luarea de poziție în termenul enuntat la punctul c) , respectiva etapa de dezvoltare se considera drept încheiata.”

Potrivit pct.6”Incetarea contractului „:

„Prezentul contract încetează odată cu atingerea fazei de construcție și cu preluarea documentelor de către beneficiar pe baza unui proces verbal de predare primire”

La pct.8”Impozite și taxe” se prevede:

„Impozitele și taxele generale ce rezulta din semnarea prezentului contract vor fi suportate de către respectiva parte obligata la plata acestora.

Finantarea proiectului de către E are loc cu respectarea prevederilor aplicabile în privința TVA.”

Pentru realizarea obiectivelor propuse prin contractele menționate mai sus si actele adiționale la acestea (înființarea societăților P si S) si toate demersurile necesare pentru autorizarea acestor societăți pentru funcționarea pe piața energiei

regenerabile din Romania, Societatea X a subcontractat lucrările de consultanță către Societatea L și PFA .

Se reține ca, între X și PFA s-a încheiat Contractul asupra dezvoltării de proiect, având ca obiect dezvoltarea unui proiect de parc eolian, prețul convenit rezultat din anexa B - Stadiul proiectului și pașii de parcurs fiind în suma de ... EURO. Potrivit acestui dezvoltatorul de proiect PFA se obliga să dezvolte proiectul până la stadiul de construcție. De asemenea, potrivit pct. 2.2.4, dezvoltatorul de proiect este obligat să redacteze la sfârșitul fiecărei luni calendaristice un raport către X SRL referitor la activitatea proprie și progresul proiectului.

Se reține ca a fost încheiat Contractul asupra dezvoltării de proiect între X și Societatea L, în calitate de dezvoltator de proiect, având ca obiect dezvoltarea unui proiect de parc eolian în localitatea ..., prețul convenit rezultat din anexa B - Stadiul proiectului și pașii de parcurs fiind în suma de ... euro.

Potrivit contractului dezvoltatorul de proiect L se obliga să dezvolte proiectul până la stadiul de construcție.

De asemenea, potrivit pct. 2.2.4 dezvoltatorul de proiect este obligat să redacteze la sfârșitul fiecărei luni calendaristice un raport către X, referitor la activitatea proprie și progresul proiectului.

La acest contract s-au mai încheiat un număr de 3 acte adiționale constând în suplimentarea capacității puterii instalate, modificarea termenului de finalizare a proiectului la.. .

De asemenea, se reține ca Societatea X a încheiat Contractul de prestări servicii cu Societatea L în calitate de prestator, având ca obiect realizarea și aprobarea Planului Urbanistic Zonal (PUZ) pentru un parc eolian format din 14 turbine și stație transformare în....

De asemenea prestatorul se obliga să efectueze următoarele activități:

-sa obțină Certificatul de Urbanism de la Primăria necesar obținerii avizelor necesare;

-sa obțină toate avizele necesare specificate în Certificatul de Urbanism;

-sa colaboreze cu specialistii pentru toate domeniile specifice fiecărui aviz;

-sa pastreze legătura cu autoritățile locale și subcontractorii specializați;

Potrivit pct.III „Durata contractului” este de 18 luni, iar potrivit pct.IV din contract prețul convenit între părți este de

De asemenea se reține ca prețul se va plăti în mai multe tranșe în funcție de avizele obținute și stadiul lucrărilor sub forma de avans până la finalizarea contractului iar la finalul contractului prestatorul va emite o factură finală.

Se reține ca pe parcursul derulării contractului, Societatea X a achitat către prestatorii de servicii „avansuri” care au fost înregistrate în contul 409”Furnizori-debitori” și a dedus TVA aferentă acestor avansuri, în baza facturilor emise de acești furnizori/prestatori, potrivit prevederilor contractuale și actele adiționale aferente.

De asemenea se reține ca, prestatorul L a emis către Societatea X, în luna iulie 2016, factura, care la rubrica denumirea produselor sau serviciilor conține explicația ”factură finală servicii dezvoltare Parc Eolian”, factura care se înregistrează la societate în contul 628.3 „Alte servicii executate de terți”; prin aceeași factură se stornează avansurile facturate anterior și TVA aferentă acestora, urmând stornările rezultând baza „0” lei și TVA cu „semnul minus” în suma de- lei.

În luna iulie 2016, societatea a înregistrat în contabilitate nota contabilă cu articolul contabil 332”Lucrări și servicii în curs de execuție”=712 ”Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” cu suma de...;

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a întocmit și nota contabilă cu articolul contabil 472”Venituri înregistrate în avans”=704”Venituri din

lucrări executate și servicii prestate” cu suma ... însă acesta nu a fost înregistrată în evidentele contabile.

S-a constatat ca anterior emiterii facturii mai sus mentionate, respectiv la data de 30 iunie 2016 , societatea figura în evidentele contabile cu urmatoarele solduri:

- cont 332.2-servicii în curs de execuție - sold .. (acestea fiind cheltuielile proprii ale Societatii Xrepartizate pe proiect in perioada anterioara);

- cont 4092-”Furnizori-debitori” L-cu sold in suma de .. lei (avansurile plătite pentru proiectul);

Organele de inspectie fiscala au constatat ca totalul cheltuielilor ocazionate de proiectul .. este de iar in luna iulie 2016 in urma inregistrarii lucrărilor in avans anterioare, soldul final al contului 332 in balanța de verificare prezentata în timpul controlului este in suma de .., acesta fiind diminuat in mod artificial (fara documente) si eronat cu suma de ..

Se reține ca, în vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala, în conformitate cu prevederile art. 58, alin. 1, art. 64, alin. 1 și alin. 2 și art. 124, alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, prin Notificare au solicitat societății informații suplimentare si documente care sa probeze realitatea operațiunilor derulate, anume:

-pe de o parte s-a solicitat prezentarea de situații de lucrări, rapoarte periodice și orice alte documente din care să rezulte etapele de execuție ale lucrărilor la parc eolian situat în localitatea .., pentru care s-au achitat avansurile facturate de către societatea L (rapoarte la care se face referire la pct. 2.2. si 2.2.4. din Contractul încheiat între cele doua societăți.)

Se reține ca răspunsul la notificare furnizat, societatea a prezentat un număr de rapoarte lunare pentru perioada cuprinsa între decembrie 2009 si luna decembrie 2015.

In urma analizării acestor rapoarte, s-au constatat următoarele aspecte:

a).Rapoartele întocmite de către Societatea L cuprind doar date generale prin care se prezintă stadiile proiectului, fara specificarea tarifelor percepute pe fiecare tip de operațiune in parte.

Intre operațiunile care figurează in Rapoartele întocmite de Societatea L s-au identificat următoarele : obținerea drepturilor legale și comerciale asupra terenurilor necesare pentru construirea parcurilor eoliene, efectuarea si documentarea măsurării de vânt, autorizații privind mediul (respectiv studiu de mediu pentru parcul eolian si studiu de mediu pentru statia de transformare, precum si autorizația juridica de mediu din partea autorităților de mediu competente), pregătire documentație PUZ, stabilirea premiselor tehnice pentru conectarea parcului la rețeaua naționala, documentații necesare cererii eliberării unui certificat de urbanism, întocmirea si depunerea de cereri de racordare si studiu de soluție către furnizorii de energie electrica dobândire autorizație de construcție si ATR in luna februarie 2013 (conform Raport), prelungire valabilitate ATR si Autorizație de Construcție parc eolian si statie de transformare (conform Raport aferent perioadei aprilie 2013-august 2013), semnare contract de racordare, comunicare cu diverși potențiali investitori(conform Raport-pt.operatiunile derulate in perioada ianuarie -decembrie 2014), monitorizare mediu conform acord de mediu si depunerea tuturor diligentelor pentru pastrarea valabilitatii autorizațiilor de construcție (conform Raport).

De asemenea, din rapoartele prezentate în timpul controlului, existente în copie la dosarul cauzei, se reține ca serviciile facturate de Societatea L catre societatea contestatara au fost executate de o serie de “subcontractori”, societăți specializate pe diverse domenii și anume: Societatea B- asistenta proiect si consultare operativa; Societatea G - amplasare stâlpi si măsurători; Societatea T-

documentație pentru Cartea Funciara; Societatea W - studiu de vânt 1: Societatea E- studiu de vânt 2; Societatea R - proiectare si avizare ; Societatea M - mediu .

-pe de alta parte, se reține ca prin Notificare ,organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al Societății X informații referitoare la înregistrarea avansurilor și cheltuielilor facturate de Societatea L, în condițiile în care beneficiarul tuturor avizelor si documentațiilor pentru investiția din localitate este Societatea P, așa cum rezultă din documentele prezentate în timpul controlului inopinat în urma căruia s-a întocmit Procesul Verbal , înregistrat în Registrul Unic de Control la poziția nr.3;

De asemenea se reține ca s-a solicitat reprezentantului legal al Societății X sa precizeze cum justifica deducerea TVA pentru prestațiile facturate de Societatea L pentru parc eolian după luna februarie 2013 in condițiile in care din documentele prezentate la controlul inopinat desfasurat la societate in anul 2014 si studiile si rapoartele prezentate în timpul controlului s-a constatat ca încă din 2012 respectiv 2013 exista autorizație de construire parc eolian pe numele beneficiarului Societatea P și anume:

-Autorizația de construire emisa de Primărie pentru autorizarea lucrărilor de construire Parc eolian, drumuri, rețele electrice si statie de transformare ;

-Autorizația de construire emisa de Primărie pentru construcție LES (linie electrica subterana) si canal de mansonare in vederea bransarii parc eolian la SEN;

Se reține ca , prin răspunsul la notificare, prezentat organelor de inspectie fiscala în data de 12.12.2018, in legătură cu aceste aspecte , reprezentantul legal al societății menționează ca:

"Contractul de dezvoltare a unui parc eolian în zona .. a fost încheiat între X în calitate de dezvoltator de proiect parc eolian și W în calitate de beneficiar. Societatea P nu este beneficiar al acestui contract, ci însuși obiectul contractului, al proiectului" așa cum este definit în preambul la contract, lit E: societatea P a fost înființată de către dezvoltatorul de proiect (X) cu destinația dezvoltării și realizării proiectului și urmează a-și desfășura activitatea exclusiv în acest scop. Pentru a-și putea desfășura activitatea în scopul în care a fost creată și anume producerea de energie eoliană, era necesar ca avizele, studiile, acordul de mediu să se elibereze pe numele acestei societăți. Facturile emise de L după data februarie 2013 au avut la bază contractul semnat între părți iar justificarea serviciilor prestate s-a făcut cu rapoarte de activitate a serviciilor prestate, așa cum sunt ele atașate la punctul precedent 2. In plus de asta menționăm că în linii mari, activitățile desfășurate de L pe acest proiect au vizat prelungirea autorizațiilor, actualizare ATR-ului conform modificărilor legislative în domeniul energiei, asistență la negocierea și semnarea contractului de racordare, monitorizare mediu conform acord, etc. "

Se reține ca prin Notificare, organele de inspectie fiscala au solicitat societății contestatare sa explice si sa justifice cu documente inregistrarea în evidentele contabile a serviciilor prestate de Societatea L precum și toate aspectele la care s-a făcut referire mai sus, precum si motivele pentru care nu s-au facturat prestațiile de dezvoltare a parcului eolian, in condițiile in care din factura prestatorului rezulta faptul ca acest proiect a fost "finalizat".

Reprezentantul legal al societății, prin răspunsul furnizat , in legătură cu aceste aspecte menționează următoarele;

"O primă mențiune, pe care am clarificat-o și la întrebarea anterioară: SC P NU ESTE BENEFICIAR. Referitor la modul în care au fost închise avansurile facturate de prestatorul L (prin stornare avans și facturare stadiu proiect finalizat), menționăm că din totalul avansurilor încasate la data de 30.06.2016, în sumă totală

de ..., doar pentru suma de .. s-au prezentat situații de lucrări finale și facturi finale, iar diferența de nu a "dispărut" din contabilitate în mod eronat, ci a rămas în continuare cu stadiul de avans, în contul 4092, reprezentând avansuri pe contractul încheiat ... Atașăm fișa de cont 332.5 în perioada iunie - iulie 2016 și fișa de cont 4092.2 pentru aceeași perioadă. L în calitate de prestator și-a finalizat și predat către dezvoltatorul de proiect (X) un prim proiect și a predat lucrările executate. Proiectul final ce trebuie livrat de către X către beneficiarul său final (E - care a înlocuit în contract pe W) include și alte etape până la finalizare, el nefiind considerat final și complet (gata de a fi predat beneficiarului) la aceeași dată la care subcontractorul și-a finalizat partea sa de lucrări. Acesta este motivul pentru care nu s-a acceptat spre înregistrare în contabilitate nota contabilă propusă 472=704, neexistând documente justificative pentru înregistrarea acesteia (proces verbal sau situație de lucrări predată și acceptată de beneficiar).

La momentul facturării serviciilor prestate și livrate cu factura emisă în iulie 2016 de către L proiectul nu poate fi considerat finalizat deoarece pe lângă Autorizația de construcție și contractul de racordare mai sunt necesare pentru atingerea stadiului de realizare completă a proiectului documente suplimentare din care cele mai importante sunt Licența de producător emisă de ANRE și anteccontract de achiziționare turbine (acesta nu poate fi stabilit fără a fi găsit un investitor care preferă un anumit tip de turbină) - conform regulament ANRE. Ca urmare, datorită modificărilor legislative introduse în 2013, care au făcut nerentabil proiectul la acel moment s-a decis păstrarea proiectului în curs de dezvoltare și nefinalizarea lui completă, până la îmbunătățirea condițiilor economice și găsirea unui investitor."

De asemenea, se reține ca s-au solicitat societății contestatare, informații și documente cu privire la serviciile prestate de Societatea L în baza Contractului de prestări servicii al cărui obiect consta în realizarea și aprobarea Planului Urbanistic Zonal pentru parc eolian format din 14 turbine de transformare i, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că până la data de 31.12.2017 societatea a achitat și înregistrat în evidentele contabile avansuri pentru lucrări aferente proiectului Limanu 2 (pt,2 x 10 MW) valoarea fără TVA fiind în suma de .. (ct.409,2,21) precum și cheltuieli proprii .., astfel încât la data de 30 septembrie 2018, în balanța de verificare, prezentată în timpul controlului, soldul contului ct.332.5 faza a-2- a este de ... lei.

Prin Răspunsul formulat la notificare, prezentat reprezentantul legal al societății menționează următoarele:

"Prezentăm atașat raportul de activitate întocmit de L pentru contractul început în 01.03.2016. Terenurile pe care vor fi amplasate cele 14 turbine sunt cele pentru care s-au încheiat contractele de suprafață și servitute de trecere în perioada 2009 - 2012, aceleași pe care s-a derulat și primul contract executat de L, identificate pe raza localității .. Acest lucru se poate vedea din documentele emise de autoritățile locale și care sunt anexate prezentei note explicative. Anexăm în copie și contractele de suprafață și servitute de trecere care au fost încheiate între societatea de proiect P și persoanele fizice: , precum și încheiere de autentificare, extras CF și schiță loc, în care se vede notat contractul de suprafață și interdicția de înstrăinare."

Pentru justificarea acestor operațiuni, societatea contestată a prezentat următoarele documente :

-Certificat de urbanism eliberat de către Primărie ca urmare a cererii adresate de Societatea P pentru planul urbanistic zonal -parc eolian 14 Turbine - drumuri, rețele electrice și stație de transformare în extravilanul comunei -pe teren imobil ;

-Hotararea a Consiliului local al Comunei , pentru aprobarea PUZ pentru parc eolian: 14 Turbine, drumuri, rețele electrice si statie de transformare .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca toate avizele necesare pentru aprobarea PUZ-ului si care figurează ca obligatorii in Certificatul de urbanism, au fost obținute de la autoritatile competente la cererea si pe numele Societății P și anume:

- Aviz emis de furnizorul de energie electrică;
- Aviz emis de Ministerul Agriculturii si Dezvoltării Rurale-Agenția Naționala de Imbunătățiri Funciare;
- Aviz emis de furnizorul de telefonie;
- Aviz eliberat de furnizorul de gaz ;
- Aviz de amplasament -emis de SC R;
- Avizul -eliberat de Ministerului Culturii —Direcția Județeană pentru Cultura;
- Avizul eliberat de Administrația Bazinala de Apa ;
- Avizul de principiu -emis de Ministerul Afacerilor Interne -Direcția Generala Logistica ;
- Avizul eliberat de Ministerul Apărării Naționale -Statul major General;
- Autorizația eliberata de Consiliul Judetean pentru amplasare și acces la drumurile publice;
- Aviz de amplasament emis de furnizorul de energie electrica;
- Aviz emis de Ministerul Agriculturii si Dezvoltării Rurale-Directia pentru Agricultura -Domeniul Implementări si Statistici Agricole;
- Avizul de principiu emis de Autoritatea Aeronautica Civila Romana;
- Avizul emis de Ministerul Sănătății -Directia de Sănătate Publica Judeteana ;

Din documentele prezentate în timpul controlului, existente și la dosarul cauzei se reține ca acest nou contract cu prestatorul L s-a încheiat deoarece Autorizația de construire pentru centrala eoliana a expirat, după cum s-a reținut și în Contractul asupra dezvoltarii proiectului „Parc Eolian ” pana la atingerea fazei de construcție din data de 14.11.2013.

Din analiza documentelor prezentate de societate, s-a constatat ca Certificatul de urbanism a fost eliberat de Primăria Comunei , urmare cererii adresate de Societatea P pentru planul urbanistic zonal -parc eolian 14 Turbine - drumuri, rețele electrice si statie de transformare -in extravilanul comunei -pe teren imobil i;

De asemenea, s-a constatat ca toate avizele necesare pentru aprobarea PUZ-ului mai sus enumerate(care figurează ca obligatorii în Certificatul de urbanism), au fost obținute de la autoritatile competente la cererea si pe numele Societății P .

Se reține ca, în vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au procedat la consultarea bazei de date a ANAF in ceea ce privește Societatea P , constatand ca :

- Societatea Pare ca asociat societatea verificata X aceasta detinand 99% din capitalul social;

-ambele societăți sunt conduse si administrate in comun de același administrator ;

-Societatea P a făcut obiectul unei inspecții fiscale pe linie de TVA pentru perioada 01.01.2010-30.09.2015 ,in urma verificării fiind întocmit Raportul de inspecție fiscala în baza caruia s-a emis Decizia de impunere .

Din cuprinsul Raportul de inspecție fiscala se retine ca, Societatea P a obținut Autorizația de construcție emisa de Primărie cu privire la “ Executarea lucrări de construire Parc eolian, drumuri, rețele electrice si statie de transformare” (autorizație cu valabilitate inițiala pana la data de 14.08.2013 si prelungita ulterior pana la data de 14.08.2014), precum si Autorizația “Executarea lucrări de construire

si canal de mansonare in vederea bransarii parc eolian ” cu valabilitate pana la 25.02.2014.

Facand uz de cele doua autorizatii (autorizatii obtinute prin cheltuielile facute de Societatea X si evidentiata in contabilitatea acesteia in contul 332 -asa cum deja s-a mentionat), Societatea P a obtinut de la societatea de electricitate “ Avizul de Racordare - pentru producator cu generatoare asincrone .

Dupa cum au constatat si organele de inspectie fiscala din documentele mai sus prezentate se retine ca “beneficiarul” de facto al tuturor operatiunilor premergatoare obtinerii celor 2 autorizatii , operatiuni realizate de X (prin diversi prestatori/subcontractori), este Societatea P.

Prin urmare, toate operatiunile inregistrate de Societatea X SRL au fost efectuate in fapt in favoarea Societatii P ,persoana juridica afiliata, acestea neavand un scop economic in sine pentru societatea contestatara , ele fiind puse cu titlu gratuit la dispozitia acesteia din urma .

Dupa cum s-a facut referire si anterior, Societatea X detine 99% din capitalul social al Societatii P, intre cele doua societati existand relatie de afiliere definita la art.7 pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si anume:

„26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:[...]

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.”

De asemenea, după cum s-a arătat și mai sus exista relație de afiliere între Societatea X și Societatea E, acesta din urma detinand 75 % din capitalul social al Societatii X.

La art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, se prevede:

“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat.”

iar la pct.5 din H.G. nr.1/20016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

“(9) Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, luând în

considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață iar autoritățile fiscale trebuie să examineze în primul rând dacă persoane independente, cu un comportament adecvat ar fi încheiat o asemenea tranzacție.

În speta, s-a constatat că deși, Societatea P este beneficiarul serviciilor care fac obiectul contractelor de prestări servicii încheiate între Societatea X și Societatea L, între Societatea X și Societatea P, persoane juridice afiliate, nu există un contract de intermediere.

După cum s-a arătat și mai sus, Societatea X a înregistrat în evidențele contabile facturile emise de Societatea L a dedus TVA aferentă acestor facturi, însă nu a facturat serviciile către beneficiarul final al tuturor avizelor și autorizațiilor care au făcut obiectul contractelor de prestări servicii respectiv Societatea P.

Informațiile furnizate de Societatea X sunt contradictorii:

-pe de o parte recunoaște, accepta și plătește prestațiile facturate (fapt care se reține și din răspunsul la notificare „L în calitate de prestator și-a finalizat și predat către dezvoltatorul de proiect (X) un prim proiect și a predat lucrările executatei „ prin înregistrarea acestora în cont 332/lucrări și servicii în curs de execuție, deducând totodată tva aferentă acestor prestații);

-pe de alta parte considera că nu avea obligația facturării și colectării TVA, motivând faptul că prestațiile nu au fost facturate *“neexistând documente justificative pentru înregistrarea acestora : proces verbal sau situație de lucrări predată și acceptată de beneficiar”*-care în opinia societății nu este Societatea P ci societatea austriacă E - care a înlocuit în contract pe W-partenerul inițial (ori Situațiile de lucrări/Rapoartele lunare au fost întocmite de cel ce a realizat în fapt toate demersurile pentru obținerea de avize și autorizații de către Societatea P).

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în data de 13.10.2009 s-a încheiat Contractul de achiziție a activelor între Societatea X în calitate de vânzătoare și W în calitate de cumpărătoare, referitor la părțile sociale deținute de X (în calitate de vânzătoare) la P, având ca obiect:

Societatea X *“intenționează vânzarea părților sociale”* deținute la Societatea P către W-care *“intenționează cumpărarea”* acestora însă acest contract nu a fost finalizat până la data încheierii prezentului act de control, rămânând la faza de *“intenție”* de vânzare/cumpărare.

În aceste condiții s-ar fi realizat prevederile Contractului inițial prin care X se obligă să realizeze toate demersurile necesare obținerii de autorizații și avize, până la faza de construire, în contrapartidă urmând ca W să achiziționeze părțile sociale deținute de aceasta la societatea P.

Însă în condițiile în care obiectul Contractului de achiziție a activelor nu s-a finalizat, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au concluzionat că Societatea X a acționat ca un intermediar între Societatea P și prestatorul Societatea L în condițiile în care beneficiarul de facto al operațiunilor premergătoare (certificat de urbanism, avize) obținerii autorizațiilor de construire parc eolian este Societatea L iar Societatea X a încheiat contractele de prestări servicii cu diversi prestatori/subcontractori, a înregistrat cheltuieli și a dedus TVA pentru prestări de servicii constând în documentații și obținere de avize și autorizații de la autorități competente în favoarea Societății P.

De asemenea, Societatea X a funcționat ca „intermediar” între societățile din Austria/ca societăți „finanțatoare”).

Contractul asupra dezvoltării proiectului parc eolian până la atingerea fazei de construcție a fost încheiat între Societatea X în calitate de dezvoltator de proiect și Societatea E și are ca obiect „obținerea aprobărilor de drept public necesare și neobisnuite încă precum și a bazelor contractuale de drept privat în vederea construcției parcului eolian inclusiv a autorizației de construire pentru parcul eolian, drumurile de acces, linia electrică, instalația de racordare, instalația de transformare și consolidarea drumurilor existente precum și încheierea cu efecte legale a unui contract de racordare”, vizând după cum susține și societatea contestată dezvoltarea unui proiect energetic eolian.

Din Contractul asupra dezvoltării proiectului „Parc Eolian” până la atingerea fazei de construcție rezulta că dezvoltatorul de proiect se obliga să dezvolte proiectul până la faza de construcție iar acesta transmite după încheierea fiecărui pas de dezvoltare o confirmare scrisă asupra acestui fapt precum și documentația și autorizațiile necesare respectiv obținute și contractele încheiate, dezvoltatorul de proiect încheie pe proprie răspundere contracte cu subcontractorii asupra lucrărilor de specialitate în vederea obținerii aprobărilor și autorizațiilor necesare atingerii fazei de construcție iar în speta s-a constatat că Societatea P a obținut Autorizația de construcție emisă de Primărie cu privire la „Executarea lucrărilor de construire parc eolian, drumuri, rețele electrice și stație de transformare” (autorizație cu valabilitate inițială până la data de 14.08.2013 și prelungită ulterior până la data de 14.08.2014), precum și Autorizația „Executarea lucrărilor de construire și canal de manșonare în vederea bransării parc eolian” cu valabilitate până la 25.02.2014.

De asemenea, se reține că Societatea P a obținut de la Societatea de electricitate „Avizul de Racordare - pentru producător cu generatoare asincrone” iar aceasta nu este parte în Contractul asupra dezvoltării proiectului „Parc Eolian” până la atingerea fazei de construcție.

Din Contract, rezulta că cheltuielile survenite cu pașii ulteriori de dezvoltare vor fi suportate de către E iar dezvoltatorul de proiect facturează către E plăți parțiale aferente cheltuielilor după aprobarea de către autorități a pasului de dezvoltare care este de facturat și se autorizează și se achită de către E cel târziu în termen de 14 zile de la concluzia pozitivă în urma verificărilor respectivelor facturi.

Însă în speta, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta că dezvoltatorul de proiect Societatea X ar fi refacturat serviciile finalizate de Societatea L către beneficiarul final.

În condițiile în care, societatea contestată nu a făcut dovada refacturării serviciilor și colectării totodată a TVA aferente, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au concluzionat că operațiunile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de prestatorii de servicii nu au avut un scop economic pentru societatea X, neproducând avantaje economice, beneficii sau profituri și că aceste servicii au fost puse în mod gratuit la dispoziția persoanei juridice afiliată Societatea P.

Mai mult s-a constatat că, în evidențele contabile ale societății au fost înregistrate pierderi financiare, întrucât sumele încasate de societatea contestată X de la partenerul austriac pentru finanțarea tuturor cheltuielilor ocazionate de obținerea de autorizații și avize pentru P, după data de 31.12.2012 au îmbrăcat forma unor împrumuturi care au generat pentru societate cheltuieli cu dobânzile și diferențe nefavorabile de curs valutar (cu influență negativă asupra rezultatelor societății verificate, aceasta înregistrând în mod succesiv pierderi);

Prin urmare, în mod legal s-a reținut ca serviciile prestate de Societatea L înregistrate în evidentele contabile ale societății contestate și pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor, au fost puse în mod gratuit la dispoziția beneficiarului final.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că , sunt asimilate prestațiilor de servicii efectuate cu plată și serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul altor persoane pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

Având în vedere că tranzacțiile între persoanele afiliate se realizează conform principiului valorii de piață iar autoritățile fiscale au obligația de a examina în primul rând dacă persoane independente, cu un comportament adecvat ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA aferenta serviciilor nefacturate pentru faza I a proiectului la finele lunii iulie 2016 (luna în care prestatorul L emite factura purtând mențiunea "factura finală servicii dezvoltare -parc Eolian) și TVA pentru serviciile înregistrate în cont 332 2-faza II a proiectului constând în documentații reînnoire avize, autorizații, obținere PUZ, care la data de 30.09.2018 însumează .. lei, care nu au fost facturate persoanei juridice afiliate.

Conform art. 286 din Legea nr.227/2015 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...]

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 271 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”

iar potrivit prevederilor art.291 di același act normativ :

“(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

În ceea ce privește argumentul societății contestate potrivit căruia prestațiile specifice contractului de dezvoltare a proiectului trebuie interpretate prin prisma particularității contractului și prin arhitectura obligatorie pe care acesta o configurează iar faptul generator intervine la data prevăzută în contract conform art.281 alin.(7) din Codul fiscal, menționăm:

Organele de inspecție au colectat TVA aferenta serviciilor nefacturate pentru faza I a proiectului la finele lunii iulie 2016 , luna în care prestatorul L emite factura purtând mențiunea "factura finală servicii dezvoltare -parc Eolian" și TVA pentru serviciile înregistrate în cont 332 2-faza II a proiectului constând în documentații reînnoire avize, autorizații, obținere PUZ, care la data de 30.09.2018 însumează ...în condițiile în care Societatea X a funcționat ca un intermediar între prestatorul de servicii și beneficiarul operațiilor premergătoare obținerii autorizației respectiv

persoana juridica afiliata P și nu a refacturat serviciile în condițiile în care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de prestatorul L.

După cum s-a arătat și mai sus, între Societatea X și Societatea P nu a existat un contract de intermediere din care să rezulte durata contractului.

După cum susține și societatea contestată a existat două tipuri de raporturi juridice respectiv cel între Societatea X și Societatea E pe de o parte și raporturile contractuale dintre Societatea X și prestatorul L.

Din documentele existente la dosarul cauzei mai sus analizate, rezultă că între Societatea X și prestatorul L a existat un contract de prestări servicii, servicii care s-au constatat a fi efectuate în favoarea beneficiarului P.

Contractul asupra dezvoltării proiectului „Parc Eolian” până la atingerea fazei de construcție încheiat între Societatea X în calitate de dezvoltator de proiect și Societatea E care are ca obiect „obținerea aprobărilor de drept public necesare și neobisnuite încă precum și a bazelor contractuale de drept privat în vederea construcției parcului eolian „Parc Eolian” inclusiv a autorizației de construire pentru parcul eolian, drumurile de acces, linia electrică, instalația de racordare, instalația de transformare și consolidarea drumurilor existente precum și încheierea cu efecte legale a unui contract de racordare”, vizând după cum susține și societatea contestată dezvoltarea unui proiect energetic eolian.

Din Contractul asupra dezvoltării proiectului „Parc Eolian” până la atingerea fazei de construcție rezultă că dezvoltatorul de proiect se obligă să dezvolte proiectul până la faza de construcție iar acesta transmite după încheierea fiecărui pas de dezvoltare o confirmare scrisă asupra acestui fapt precum și documentația și autorizațiile necesare respectiv obținute și contractele încheiate, dezvoltatorul de proiect încheie pe proprie răspundere contracte cu subcontractorii asupra lucrărilor de specialitate în vederea obținerii aprobărilor și autorizațiilor necesare atingerii fazei de construcție.

În speta s-a constatat că Societatea P a obținut Autorizația de construcție emisă de Primărie cu privire la „Executarea lucrărilor de construire Parc eolian, drumuri, rețele electrice și stație de transformare” (autorizație cu valabilitate inițială până la data de 14.08.2013 și prelungită ulterior până la data de 14.08.2014), precum și Autorizația „Executarea lucrărilor de construire LES 110KW și canal de manșonare în vederea bransării parc eolian la SEN” cu valabilitate până la 25.02.2014.

Facând uz de cele două autorizații (autorizații obținute prin cheltuielile făcute de Societatea P și evidențiate în contabilitatea acesteia în contul 332 -asa cum deja s-a menționat), Societatea P a obținut de la de Societatea de electricitate „Avizul de Racordare - pentru producător cu generatoare asincrone”.

Astfel, s-a reținut că „beneficiarul” de facto al tuturor operațiunilor premergătoare obținerii celor 2 autorizații, operațiuni realizate de X (prin diverși prestatori/subcontractori), este Societatea P iar între cele două societăți nu există un contract; Societatea P nu este parte în Contractul asupra dezvoltării proiectului „Parc Eolian” până la atingerea fazei de construcție din data de 14.11.2013, în acest contract se specifică doar faptul că „Societatea P este o societate existentă conform dreptului român, înregistrată în România. SC P este o societate de proiect care deține nominal drepturile de proiect în privința terenurilor E, devenind titulara aprobărilor și autorizațiilor necesare în vederea construcției parcului eolian. Aceasta va fi numită în cele ce urmează și Societatea de proiect. Asociații acesteia sunt SC X în proporție de 99% și A în proporție de 1%”.

Potrivit pct.5 din Contract:

„Cheltuielile survenite cu pași ulteriori de dezvoltare vor fi suportate de către E.

b)Platile partiale aferente cheltuielilor se factureaza de către dezvoltatorul de proiect către E, după aprobarea de către autorități a pasului de dezvoltare care este de facturat și se autorizează și se achita de către E cel târziu în termen de 14 zile de la concluzia pozitiva în urma verificarilor respectivelor facturi.

Iar potrivit pct.4 „Obligatiile principale ale E”

„E asigura finantarea activitatilor conform punctului 5.b)[...]

E acorda cel târziu în termen de 30 zile de la luarea în primire a documentelor conform punctului 5.b) o luare de poziție asupra faptului dacă respectivul pas de dezvoltare este considerat drept încheiat.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca începând cu luna iulie 2009 pana la 31.12.2013 societatea contestatara a înregistrat investiții constând în înfiintare-dezvolarea parcuri eoliene, pentru care a dedus TVA si totodată a colectat TVA sub forma de avansuri facturate , pe măsură executării fiecărui stadiu ai lucrărilor.

Începând cu anul 2014 pana la 30.09.2018 societatea a înregistrat în continuare diverse lucrări ocazionate de înființarea si dezvoltarea parcurilor eoliene, înregistrând în contabilitate si deducând TVA în baza unor facturi de avansuri - înregistrate în ct.409, plătind contractorilor- executantilor aceste prestații, fara a recupera contravaloarea prestațiilor de la beneficiarul tuturor acestor lucrări, pe măsură efectuării prestațiilor, respectiv concomitent cu acceptarea la plata către furnizori-prestatori, între care cel mai important este Societatea L , în condițiile în care în contract se prevede ca platile partiale aferente cheltuielilor se factureaza de către dezvoltatorul de proiect către E, după aprobarea de către autorități a pasului de dezvoltare care este de facturat și se autorizează și se achita de către E cel târziu în termen de 14 zile de la concluzia pozitiva în urma verificarilor respectivelor facturi.

Mai mult, în cuprinsul contestației societatea contestatara menționează că prestațiile Societății L au fost acceptate și onorate la plată fără rezerve, fapt care confirmă că aceste prestații au fost efectuate.

Prin urmare, argumentul societății contestatara ca în speta faptul generator nu ar fi intervenit conform art.281 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal este neintemeiat și nu poate fi luat în considerare în solutionarea favorabila a contestației în condițiile în care societatea contestatara avea obligația refacturării prestațiilor ocazionate de documentațiile, studiile si toate celelalte demersuri întreprinse pentru obtinerea de avize si autorizații la data si pe măsură efectuării acestora, pe faze de lucrări, la fel cum au fost acceptate si plătite prestatorilor , în conformitate cu prevederile din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare precum și prevederile contractuale mai sus prezentate.

Argumentul societății contestatara, potrivit caruia este lipsit de relevanta faptul ca contractul de dezvoltare a proiectului este încheiat între persoane afiliate este corect în condițiile în care tranzacțiile între persoanele afiliate se realizeaza conform principiului de piața; legiuitorul a prevăzut ca autoritățile trebuie sa examineze în primul rând dacă persoane independente cu un comportament adecvat ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate iar în speta după cum s-a arătat și mai sus societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile facturile de prestari servicii , a dedus TVA aferenta și nu a refacturat serviciile către beneficiarul final al acestora, persoana juridica afiliata.

Prin urmare, argumentul societății contestatara nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestației.

La dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Se retine astfel ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au reîncadrat tranzactiile in temeiul art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

iar la pct.4 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fisca , se prevede:

“În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, consacra la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reîncadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reîncadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor transmise de reprezentantul legal al societății, a administrarii mijloacelor de proba, fara a urmari aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Art .6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca:

“Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza.”

Iar art.7 din acelasi act normativ prevede ca:

“(2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

La art.72 in Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“ Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca societatea nu depune in susținere niciun fel de documente sau informații care sa combata constatări organelor de inspectie fiscala precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala , in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , de catre

organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, cu privire la TVA stabilita suplimentar .

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.