

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR
PUBLICE A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 5

din 14.01.2008

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. Suceava,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului
Suceava

sub nr. din 06.12.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava prin adresa nr./06.12.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./06.12.2007, cu privire la contestația formulată de S.C. S.A., din localitatea Suceava, str., nr., județul Suceava, depusă la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava și înregistrată sub nr./30.11.2007.

S.C. S.A. Suceava contestă suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, stabilită prin Decizia de impunere nr. din 31.10.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 31.10.2007 de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava.

Contestația a fost introdusă prin Cabinetul de Avocatură „.....”, în baza împuternicirii avocațiale din data de 31.11.2007, depusă în original la dosarul cauzei, prin care se face dovada că S.C. S.A. Suceava a convenit să fie reprezentată în această speță de avocat

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. din 31.07.2007, în raport de data la care a fost comunicată decizia de impunere, conform numărului de înregistrare de la S.C. S.A. Suceava, respectiv 01.11.2007 și de data depunerii contestației, respectiv data de 30.11.2007, conform stampilei registraturii Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată în M.O. din 31.07.2007, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. SC S.A. Suceava contestă Decizia de impunere nr. din 31.10.2007, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, în baza Rapoartului de inspecție fiscală nr. din 31.10.2007, privind suma totală de lei , reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Petenta solicită prin contestația depusă următoarele:

- Anularea deciziei de impunere și a rapoartului de inspecție fiscală nr. din 31.10.2007;
- Rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă trimestrului I 2007;
- Plata dobânzilor prevăzute de art. 120 din Codul de procedură fiscală, calculate până la data rambursării TVA.

Contestatoarea precizează că prin Decizia nr. din 31.10.2007 a fost respinsă la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă trimestrului I 2007 și că la baza emiterii deciziei a stat raportul de inspecție fiscală încheiat la 24.10.2007.

Petenta susține că respingerea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare depuse de S.C. S.A. Suceava a fost motivată prin invocarea dispozițiilor punctului 8 alin. 3 din Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare aplicabile până la data de 31.12.2006, potrivit cărora comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său, iar potrivit art. 155 alin. 1 din Codul fiscal societatea avea obligația să emită facturi fiscale către Consiliul Județean pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate. De asemenea, precizează că în argumentarea deciziilor se invocă și adresa nr. 270620/26.04.2007 emisă de Ministerul Economiei și Finanțelor care, în afara temeiurilor de drept mai sus menționate reține ca motiv de respingere a rambursării taxei pe valoarea adăugată și faptul că în contractul de cesiune nr./07.09.2004 nu este prevăzută și exploatarea investiției de către S.C. S.A.

Petenta menționează că soluția de respingere a rambursării TVA este nelegală pentru următoarele considerente:

1)În primul rând, S.C. S.C. consideră că nu are calitatea de comisionar al Consiliului județean și al consiliilor locale asociate, ci de beneficiar al tuturor lucrărilor executate. Contestatoarea susține că Consiliul județeana, împreună cu alte unități administrativ-teritoriale din județ au contractat un credit extern destinat realizării Programului „Utilități și mediu la

standarde europene în județul” și că programul prevede dezvoltarea alimentării cu gaz a unităților administrativ-teritoriale din județul și reabilitarea rețelelor termice. Aceasta consideră că în scopul realizării Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul”, Consiliul județean și alte unități administrativ-teritoriale din județ au înființat S.C. S.A. care, potrivit actului constitutiv are ca obiect de activitate principală „distribuția și comercializarea combustibililor gazoși prin conducte”, iar ca alte activități „producția și distribuția energiei termice și a apei calde”, „distribuția și comercializarea de energie electrică”, „construcții de clădiri”, „cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare”, etc.

Petenta consideră că potrivit art. 1 și 3 din Hotărârea nr. .../11.08.2004 privind aprobarea asocierii Consiliului județean cu alte consilii locale din județ în vederea înființării S.C. S.A., această societate „va prelua prin contract realizarea, finanțarea și exploatarea lucrărilor Programului Utilități și mediu la standarde europene în județul din creditul extern aprobat” și că prin contractul nr. /07.09.2004 Consiliul județean împreună cu unitățile administrativ-teritoriale, părți în contractul de împrumut extern și asociați ai S.C. S.A, au transferat acestei societăți toate drepturile și obligațiile aferente implementării programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul” pentru plata realizării și implementării programului având la dispoziție creditul extern contractat de asociații săi.

De asemenea, societatea mai menționează că potrivit art. 4.3.1 din contractul nr. /07.09.2004 S.C. S.A are obligația ca din activitatea desfășurată să restituie către Consiliul Județean și unitățile administrativ-teritoriale împrumutate sumele ce au fost folosite pentru plata investițiilor, sume destinate astfel rambursării creditului extern.

În continuare, contestatoarea precizează că prin asumarea și realizarea obligației de rambursare a sumelor din creditul extern utilizate pentru plata investițiilor, toate investițiile realizate fac parte din patrimoniul S.C. S.A, urmând ca la finalizare să fie exploatate conform destinațiilor.

2)În al doilea rând, societatea consideră că și în ipoteza în care s-ar considera că S.C. S.A a acționat în calitate de comisionar în nume propriu, dar în contul Consiliului Județean are dreptul la deducerea TVA, invocând dispozițiile art. 129 alin. 2 din Codul fiscal, unde se precizează că „o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii”, și susține că în acest caz, în conformitate cu dispozițiile art. 129 alin. 6 din Codul fiscal fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.

În continuare, petenta susține că, în cazul mandatului comercial fără reprezentare, comisionarul acționând în nume propriu, dar în contul comitentului, tranzacția încheiată are caracterul unei operațiuni impozabile distincte, iar în cauză S.C. S.A, în exercitarea obligației fundamentale

asumată prin contractul nr./07.09.2007 de realizare a Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul", a acționat în nume propriu, dar în interesul Consiliului Județean și a unităților administrativ-teritoriale locale asociate, încât tranzacțiile efectuate pentru îndeplinirea lucrărilor de investiții, se impozitează distinct, fiind aplicabile dispozițiile art. 129 alin 6 din Codul fiscal și nu punctul 8 alin. 3 din Normele metodologice privind aplicarea dispozițiilor art. 129 alin. 2 lit. e Cod fiscal.

3) În al treilea rând, societatea susține că potrivit art. 145 alin. 1 și alin. 2 lit. a Cod fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei (la furnizor și/sau prestator de servicii), iar din acel moment orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile și că în cauză trebuie reținut că potrivit art. 1 și 3 din Hotărârea nr./11.08.2004 privind aprobarea asocierii Consiliului Județean cu unele consilii locale din județul în vederea înființării S.C. S.A. Suceava, această societate „va prelua prin contract realizarea, finanțarea și exploatarea lucrărilor Programului *Utilități și mediu la standarde europene în județul* din creditul extern aprobat. Contestatoarea susține că în baza acestei hotărâri s-a înființat S.C. S.A. și s-a încheiat și contractul nr./07.09.2004 prin care, în vederea realizării Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul" i s-au transferat toate drepturile și obligațiile aferente implementării acestui program, inclusiv exploatarea investiției și că voința părților contractante de a transfera și exploatarea sistemelor de distribuție gaze, energie termică și energie electrică este manifestată în mod expres în chiar hotărârea de asociere nr./11.08.2004 adoptată de Consiliul Județean

În continuare, petenta menționează că fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 146 Cod fiscal, dreptul de deducere a fost justificat prin documentele prevăzute la acest text, deconturile fiind depuse și înregistrate în conformitate cu dispozițiile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 967/06.07.2005, modificat și completat prin Ordinul nr. 1330/12.09.2005 și nr. 2008/28.12.2005 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare. De asemenea, societatea precizează că nici o dispoziție din Codul fiscal privind regimul deducerilor (Titlu VI, Capitolul VIII) nu condiționează realizarea dreptului de deducere al comisionarului care lucrează în nume propriu de emiterea facturilor către comitent și că obligația de emisie a facturilor fiscale prevăzute de art. 155 Cod fiscal revine persoanelor impozabile care au efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii și nu celor care au primit asemenea livrări sau prestări de servicii.

Societatea susține că în conformitate cu dispozițiile art. 129 alin. 5 Cod fiscal S.C. S.A. se consideră că a primit ea însăși serviciile efectuate de antreprenori și furnizorii de materiale pentru realizarea investiției privind implementarea Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul", iar pe de altă parte consideră că obligația de emisie a facturii către Consiliul Județean devine exigibilă numai din momentul finalizării prestației de realizare integrală a investițiilor privind Programul „Utilități și

mediu la standarde europene în județul", or acest program nu este încă finalizat.

Contestatoarea concluzionează că, în esență, trebuie reținut că persoanei impozabile nu i se poate refuza dreptul de deducere pentru o eventuală neîndeplinire a obligației de emitere a facturilor prevăzute de art. 155 Cod fiscal.

4) În al patrulea rând, societatea solicită plata dobânzilor calculate conform art. 120 Cod de procedură fiscală, pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, echivalente cu nivelul majorărilor de întârziere din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 199 Cod procedură fiscală și la pct. 6 din Capitolul 1, lit. B, din Metodologia de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, conform cărora solicitările de rambursare se soluționează în termen de maxim 45 de zile de la data depunerii decontului de TVA, pe motiv că rambursarea a fost respinsă în mod nelegal.

II. Prin Decizia de impunere nr. din 31.10.2007, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 31.10.2007 s-a respins la rambursare suma totală de lei , reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Inspecția fiscală la SC „..... S.A. Suceava s-a efectuat în zilele de 30.05.2007, 17.10.2007, 23.10.2007 și 24.10.2007 și a avut drept obiectiv controlul anticipat privind soluționarea decontului cu sumă negativă a TVA cu opțiune de rambursare aferent trimestrului I 2007, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava sub nr. /25.04.2007. Perioada supusă verificării este 01.01.2007 – 31.03.2007.

Conform balanței de verificare la 31.03.2007 soldul contului 4424 < TVA de rambursat > este de lei și se compune din:

- lei TVA aferentă decontului TVA pe trim. I 2007;
- lei TVA aferentă deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare din perioada 01.10.2005-31.12.2006, nesoluționate până la 31.12.2006.

Pentru soluționarea decontului aferent trim. I 2007 s-a suspendat inspecția fiscală datorită efectuării unor verificări încrucișate și corespondenței cu direcțiile de specialitate din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor.

În actele de control atacate se precizează că SC S.A. are sediul în localitatea Suceava, str., nr., jud. Suceava, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J .../ .../....., are cod unic de înregistrare nr., fiind plătitoare de TVA prin opțiune începând cu data de 09.09.2004, obiectul principal de activitate îl reprezintă distribuția și comercializarea combustibililor gazoși, prin conducte – cod CAEN 4022, iar structura acționariatului este următoarea: Consiliul Județean cu 61,86% părți sociale și un număr de 27 consilii locale din județul cu 38,14% părți sociale.

De asemenea, organele de control precizează că, în baza contractului de cesiune încheiat între S.C. S.A. Suceava și Consiliul

Județean, respectiv cele 27 consilii locale, acestea din urmă cesionează mijloacele fixe (rețele termice, centrale termice, etc.) către S.C. S.A. Suceava.

Obiectivele inspecției fiscale au fost:

- verificarea motivului pentru care societatea înregistrează TVA de rambursat în perioada verificată;
- existența și legalitatea documentelor primare din care rezultă TVA deductibilă și TVA colectată, evidențiate în contabilitate în perioada supusă inspecției fiscale;
- corelația dintre totalurile jurnalelor de TVA, balanțele de verificare și deconturile TVA întocmite pentru perioada supusă inspecției fiscale parțiale;
- corelația dintre evidența contribuabilului și evidența A.F.P.M. Suceava

Organele de control precizează că S.C. S.A. Suceava înregistrează TVA negativă datorită lucrărilor de investiții (la care s-a dedus TVA) în cadrul proiectului „Utilități și mediu la standarde europene în județul, respectiv înființarea și modernizarea de puncte termice precum și funcționarea de centrale de cogenerare, lucrări care se derulează în baza contractelor de prestări servicii încheiate în urma licitațiilor publice organizate de Consiliul Județean

Organele de inspecție fiscală precizează că prin Hotărârea Consiliului Județean nr./11.08.2004, s-a hotărât încheierea unui contract între Consiliul Județean și S.C. „.....” S.A. Suceava care să aibă ca obiect delegarea responsabilității implementării Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul, respectiv transferului tuturor drepturilor și obligațiilor aferente componentei de implementare pentru programul menționat către S.C. „.....” S.A. Suceava, iar conform contractului de cesiune nr. /07.09.2004, anexat în copie la raportul de inspecție fiscală, S.C. „.....” S.A. s-a constituit în vederea implementării Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul, care implică activitățile de ordin tehnic, financiar și administrativ menționate la art. 4 din contractul desfășurat de societate în scopul realizării investiției, contract care nu prevede exploatarea investiției de către S.C. „.....” S.A. Suceava cu finanțare din creditul contractat de Consiliul Județean cu garanția statului.

Organele de control menționează că relațiile de afaceri cu antreprenorii generali se derulează în urma licitației pentru achiziții publice organizate de Consiliul Județean în calitate de împuternicit al creditului, prin S.C. „.....” S.A. Suceava în baza contractului menționat și că autorizațiile de construcție pentru reabilitarea rețelelor termice și construcția centralelor de cogenerare sunt obținute de către unitățile administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari (exemplu: Primăria, Primăria, Primăria etc.).

În raportul de inspecție se mai precizează că în baza contractului nr. /07.09.2004 S.C. „.....” S.A. Suceava a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Județean și consiliilor locale din

județul, societatea primind de la vânzător facturi întocmite pe numele său pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției, devenind din punct de vedere al TVA un cumpărător revânzător, fără a emite facturi fiscale cu taxă pe valoarea adăugată colectată către Consiliul Județean, iar conform pct. 8 alin. (3) din normele de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

Organele de inspecție fiscală, menționează că în acest sens s-a pronunțat și Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor prin adresa nr. 270620/26.04.2007, primită ca răspuns la adresa D.G.F.P.-A.C.F. Suceava nr. 77307/2006, unde se precizează:

„Contractul nu prevede exploatarea investiției de către S.C. S.A. cu finanțare din creditul contractat de Consiliul Județean cu garanția statului.

Întrucât S.C. S.A., în baza contractului nr. din 7 septembrie 2004 a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Județean și a consiliilor locale din județul, primind de la vânzător facturi întocmite pe numele său pentru achiziții de bunuri destinate realizării investiției, a devenit din punct de vedere al TVA un cumpărător revânzător.

S.C. S.A. Suceava își poate exercita dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor destinate realizării investiției, dacă este considerată cumpărător-revânzător pentru bunurile livrate pe baza facturilor fiscale emise pe numele acesteia, și dacă este considerată că a primit sau a prestat ea însăși serviciile prestate de prestatorii care au emis facturile fiscale pe numele său.

Conform art. 155 alin. (1) din Codul Fiscal, S.C. S.A., trebuia să emită facturi fiscale către Consiliul Județean, cu taxa pe valoarea adăugată colectată”.

În continuare, în raportul de inspecție fiscală se precizează că în perioada 01.01.2007-31.03.2007 S.C. S.A. Suceava, fiind considerată cumpărător revânzător, a dedus TVA aferentă achizițiilor din anii 2005 și 2006, destinate realizării investiției, fără a emite către Consiliul Județean facturi fiscale cu taxa pe valoare adăugată pentru achizițiile efectuate în implementarea Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul, motiv pentru care agentul economic nu poate beneficia de rambursarea soldului sumei negative a TVA, rezultată din decontul cu opțiune de rambursare pentru trim. I 2007, întrucât nu a emis facturi fiscale cu TVA către Consiliul Județean

Organele de inspecție fiscală consideră că au fost încălcate prevederile art. 155, pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, ale pct. 8, alin. (3), aplicabile până la data de 31.12.2006, consecința fiscală fiind respingerea sumei de lei, reprezentând TVA aferentă trim. I 2007 solicitată la rambursare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze legalitatea respingerii la rambursare a sumei în condițiile în care S.C. S.A. Suceava a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Județean și consiliilor locale din județul, primind de la vânzători facturi întocmite pe numele său pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției, fără a emite facturi cu taxă pe valoarea adăugată către Consiliul Județean și unitățile administrativ teritoriale.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. din 31.10.2007 emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, în baza Rapoartului de inspecție fiscală nr. din 31.10.2007 s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei.

Din verificările efectuate, s-a constatat că în perioada 01.01.2007 – 31.03.2007 S.C. S.A. Suceava a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri din anii 2005 și 2006, destinate realizării investițiilor în cadrul proiectului „Utilități și mediu la standarde europene în județul”.

Conform contractului de cesiune nr./07.09.2004 S.C. S.A. Suceava s-a constituit în vederea implementării programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul” , ca și comisionar, comisionar care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devenind din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

S.C. S.A. Suceava, în baza contractului nr./07.09.2004, a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Județean și consiliilor locale din județul Societatea a primit de la vânzător facturi întocmite pe numele său pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției, devenind din punct de vedere al TVA un cumpărător revânzător, fără a emite facturi fiscale către Consiliul Județean cu taxă pe valoarea adăugată și fără a colecta TVA, potrivit art. 155 alin. (1) din Codul fiscal. Contractul nu prevedea exploatarea investiției de către S.C. S.A. cu finanțare din creditul contractat de Consiliul Județean cu garanția statului.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- prevederile **art. 145 alin. (3) lit. a)** din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările ulterioare aplicabile până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, unde se stipulează:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă”.

Conform textului de lege citat mai sus, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere faptul că S.C. S.A. Suceava se ocupă de implementarea proiectului „Utilități și mediu la standarde europene în județul ..”, care se realizează printr-un credit contractat de Consiliul Județean .., fără a fi beneficiarul direct al investiției, aceasta nu avea dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, deoarece bunurile și serviciile achiziționate nu erau în folosul operațiunilor sale taxabile.

- Prevederile **art. 155 alin. (1)** din **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la data de 31.12.2006, inclusiv, unde se precizează:

„ART. 155

Facturile fiscale

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar.”

Conform dispozițiilor legale de mai sus, orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este obligat să emită factură pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate către beneficiari.

Având în vedere faptul că S.C. S.A. Suceava a primit de la vânzătorii facturi întocmite pe numele său pentru achiziții de bunuri destinate realizării investiției, fără a fi beneficiar, aceasta avea obligația de a emite facturi cu taxă pe valoarea adăugată către beneficiarii investițiilor.

În Rapoartele de inspecție contestate se precizează că autorizațiile de construcție pentru reabilitarea rețelelor termice și construcția centralelor de cogenerare sunt obținute de către unitățile administrativ teritoriale, în calitate de proprietari (exemplu: Primăria, Primăria, Primăria, autorizații anexate în copii la dosarul cauzei.

- prevederile **art. 129 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la data de 31.12.2006, inclusiv, unde se precizează:

“ART. 129

Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

(2) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor, în cadrul unui contract de leasing;

b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

d) prestările de servicii efectuate în baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;

e) intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii”.

Așa cum reiese din textul de lege citat mai sus, intermedierea efectuată de comisionari, care acționează în numele și în contul comitentului, atunci când intervin într-o prestare de servicii este considerată o prestare de servicii.

Conform contractului de cesiune nr./07.09.2004, analizat de organele de inspecție fiscală și existent la dosarul cauzei S.C. S.A. Suceava s-a constituit în vederea implementării programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul, care implică activitățile de ordin tehnic, financiar și administrativ menționate la art. 4 din contractul desfășurat de societate în scopul realizării investiției, de unde rezultă că societatea a acționat în numele și în contul comitentului.

Faptul că societatea are responsabilități doar în implementarea proiectului este întărit și de prevederile art. 3.1. din contractul mai sus menționat, unde se stipulează:

„3. OBLIGAȚIILE CONSILIULUI JUDEȚEAN ȘI ALE UNITĂȚILOR ADMINISTRATIV TERITORIALE

3.1. Delegarea către S.C. S.A. – În modalitatea arătată la art. 3.1.1. a responsabilității privind:

a) realizarea proiectului tehnic

b) urmărirea termenelor de realizare

c) efectuarea studiului de fezabilitate

3.1.1. În realizarea scopului arătat la articolul de mai sus (3.1), Consiliul Județean și unitățile administrativ teritoriale procedează la transferul tuturor drepturilor și obligațiilor rezultate din contractele aferente componentei de implementare a Programului <<Utilități și mediu la standarde europene în județul>>.”

- prevederile pct. 8 alin. (2) și (3) din normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare aplicabile până la data de 31.12.2006, unde se stipulează:

„Norme metodologice:

(...)

(2) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de comisionari care acționează în numele și în contul comitentului atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme metodologice, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. (...)

(3) Emiterea unei facturi în numele său de către orice comisionar care acționează în numele și în contul comitentului vânzător, în momentul vânzării către cumpărător, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 5. De asemenea, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său”.

Așa cum este prevăzut în textul de lege citat mai sus, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

Din documente existente la dosarul cauzei și din constatările organelor de inspecție fiscală, reiese că în perioada 01.01.2007 – 31.03.2007 S.C. S.A. SUCEAVA, care a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Județean, a dedus TVA aferentă achizițiilor din anii 2005 și 2006, efectuate în implementarea programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul, primind de la vânzător facturi pe numele său, fără a emite până la data controlului, în calitate de cumpărător - revânzător facturi către Consiliul Județean și unitățile administrativ teritoriale cu taxă pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate, așa cum reiese din prevederile legale citate mai sus.

Cu privire la acest aspect s-a pronunțat Direcția Generală Legislație Impozite Indirecte din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor prin adresa nr.

270620/06.04.2007, ca răspuns la adresa nr. 77307/2006 emisă de Activitatea de Control Fiscal din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, unde se precizează:

„Potrivit prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare aplicabile până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urma să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urma să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate erau destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Conform contractului de cesiune nr.din 07.09.2004, S.C. S.A. s-a constituit în vederea implementării Programului utilități și mediu la standarde europene în județul care implică activitățile de ordin tehnic, financiar și administrativ menționate la art. 4 din contract desfășurate de societate în scopul realizării investiției.

Contractul nu prevede exploatarea investiției de către S.C. S.A. cu finanțare din creditul contractat de Consiliul Județean cu garanția statului.

Conform punctului 8 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare aplicabile până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului cumpărător devine din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său. La pct. 8 alin. (2) din normele metodologice se menționează că în sensul acestor norme, comisionarul care acționează în numele și în contul comitentului este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial.

Întrucât S.C. S.A., în baza contractului nr. din 7 septembrie 2004 a acționat ca și mandatar în numele Consiliului Județean și consiliilor locale din județul, primind de la vânzătorii facturi întocmite pe numele său pentru achizițiile de bunuri destinate realizării investiției a devenit din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător.

În cazul prestărilor de servicii efectuate de prestatori în scopul realizării investiției, pentru care prestatorii au întocmit facturi fiscale pe numele S.C. S.A., se aplică prevederile art. 129 alin. (5) din Codul fiscal care stabilesc că, persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei altei persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii.

Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate, S.C. S.A. își poate exercita dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor destinate realizării investiției, dacă este considerată cumpărător revânzător pentru bunurile livrate pe baza facturilor fiscale emise pe numele

acesteia, și dacă este considerată că a primit și a prestat ea însăși serviciile prestate de prestatorii care au emis facturile fiscale pe numele său.

Conform art. 155 alin. (1) din Codul fiscal, S.C. S.A., trebuia să emită facturi fiscale către Consiliul Județean cu taxă pe valoarea adăugată colectată”.

Susținerea contestatoarei că se încadrează în prevederile art. 129 alin 5 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece în cuprinsul acestui text de lege se prevede clar faptul că persoana care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii, și prin urmare, având în vedere că prestatorii au întocmit facturi fiscale pe numele S.C. S.A. Suceava, aceasta din urmă avea obligația emiterii facturii către Consiliul Județean cu taxă pe valoarea adăugată colectată.

Invocarea art. 129 alin. 6 din Codul fiscal de către petentă, nu este de natură să schimbe constatările organului de control, deoarece acesta se referă la prestarea unui serviciu de către mai multe persoane prin tranzacții succesive, situație în care, de asemenea, fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct.

Referitor la susținerea societății că obligația de emiterie a facturii către Consiliul Județean devine exigibilă numai din momentul finalizării prestației de realizare integrală a investițiilor privind Programul „Utilități și mediu la standarde europene în județul", sunt aplicabile:

- prevederile **art. 134 alin. (1), (2), (3) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la data de 31.12.2006, inclusiv, unde se precizează:

„ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

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

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(...)

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;

Conform textului de lege citat mai sus exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării de bunuri, la data prestării de servicii, sau la data emiterii facturii fiscale atunci când aceasta este emisă înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii.

Având în vedere că facturile pentru achiziții de bunuri destinate realizării investiției au fost emise de vânzători către S.C. S.A. Suceava, aceasta avea obligația de a emite la rândul ei facturi cu taxă pe valoarea adăugată către beneficiar.

Referitor la faptul că organele de control au considerat că S.C. S.A. nu exploatează investiția, contestatoarea susține că nici o dispoziție a legii fiscale nu condiționează dreptul de deducere de exploatarea investiției de către persoana impozabilă care depune deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, iar pe de altă parte, potrivit art. 1 și 3 din Hotărârea nr. .../11.08.2004 privind aprobarea asocierii Consiliului Județean cu unele consilii locale din județul în vederea înființării S.C. S.A. Suceava, această societate „*va prelua prin contract realizarea, finanțarea și exploatarea lucrărilor Programului <Utilități și mediu la standarde europene în județul> din creditul extern aprobat*”.

Contestatoarea mai precizează că în baza acestei hotărâri s-a înființat S.C. S.A. și s-a încheiat și contractul nr./07.09.2004 prin care, în vederea realizării programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul” i s-au transferat toate drepturile și obligațiile aferente acestui program, inclusiv exploatarea investiției, iar voința părților contractante de a transfera și exploatarea sistemelor de distribuție gaze, energie termică și energie electrică este manifestată în mod expres în chiar hotărârea de asociere nr. .../11.08.2004 adoptată de Consiliul Județean, care este depusă la dosar în susținerea cauzei.

Cu privire la aceste susțineri ale contestatoarei, menționăm că Hotărârea Consiliului Județean nr. .../11.08.2004 se referă la înființarea societății S.C. S.A. Suceava, la art. 3 din această hotărâre precizeazăndu-se faptul că <<*Societatea Comercială „.....” S.A. Suceava va prelua prin contract realizarea, finanțarea și exploatarea lucrărilor Programului „Utilități și mediu la standarde europene în județul” din creditul extern aprobat*>>, iar contractul nr./07.09.2004 reglementează aspectele legate de implementarea proiectului „Utilități și mediu la standarde europene în județul”, drepturile și obligațiile părților contractante cu privire la implementarea acestui proiect.

De asemenea, în Rapoartele de inspecție fiscală în baza cărora s-au emis Deciziile de impunere contestate, se precizează că „conform hotărârii Consiliului Județean nr. .../11.08.2004 între Consiliul Județean și S.C. S.A. Suceava se încheie un contract care are ca obiect delegarea către S.C. S.A. Suceava responsabilității implementării programului <Utilități și mediu la standarde europene în județul>, respectiv transferul

tuturor drepturilor și obligațiilor aferente componenței de implementare pentru programul susmenționat”, de unde rezultă că organul de control a analizat hotărârea mai sus menționată.

Cu privire la afirmația contestatoarei că toate investițiile realizate fac parte din patrimoniul S.C. S.A. Suceava, urmând ca la finalizare să fie exploatate conform destinațiilor, aceasta nu poate fi reținută în susținerea favorabilă a contestației, deoarece așa cum am arătat în cuprinsul deciziei autorizațiile de construcție pentru reabilitarea rețelelor termice și construcția centralelor de cogenerare sunt obținute de către unitățile administrativ teritoriale, în calitate de proprietari.

În concluzie, având în vedere cele prezentate mai sus și prevederile legale aplicabile speței, organul de control în mod legal a respins la rambursare suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri aferente investiției facturate de vânzători către S.C. S.A. Suceava, fără ca aceasta la rândul ei să emită facturi cu taxă pe valoarea adăugată către Consiliul Județean, și drept urmare contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge **ca neîntemeiată**.

2. Referitor la solicitarea de către contestatoare a plății dobânzilor prevăzute de art. 120 din Codul de procedură fiscală determinate până la data rambursării TVA, pe motiv că rambursarea a fost respinsă în mod nelegal, se constată că aceasta nu are caracterul unei contestații, în înțelesul titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la data de 31.07.2007, ci reprezintă o cerere prin care contribuabilul solicită un drept, asupra căruia organele fiscale din a cărui rază teritorială se află contribuabilul trebuie să se pronunțe.

Din coroborarea prevederilor legale menționate mai sus cu cele ale art. 41 din același act normativ potrivit căruia „*În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale*” se reține că organul de soluționare constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava nu are competența de soluționare a cererii formulate de S.C. S.A. Suceava, în consecință dosarul urmează a fi transmis spre soluționare Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, în calitate de organ emitent.

Față de cele prezentate mai sus, se trage concluzia că organele de soluționare constituite la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava nu au competența materială în soluționarea cererii formulate de S.C. S.A. Suceava privind plata dobânzilor prevăzute de art. 120 din Codul de procedură fiscală determinate până la data rambursării TVA, pe motiv că rambursarea a fost respinsă în mod nelegal, drept pentru care **se va transmite dosarul** Administrației Finanțelor Publice Suceava pentru a se pronunța în această speță, conform celor reținute în prezenta decizie și a prevederilor legale în materie.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor **art. 145 alin. (1) și (2) lit. a)**, ale **art. 146 alin. (1) lit. a)**, **art. 155 alin. (1)**, **art. 129 alin. (3) lit. e)**, **art. 134 alin. (1), (2), (3) și (5)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aplicabile de la data de 01 ianuarie 2007 inclusiv, ale **pct. 8 alin. (2) și (3)** din normele metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare aplicabile până la data de 31.12.2006, ale art. 41 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, coroborate cu art. 216 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007, se

D E C I D E :

- **Respingerea** contestației formulate de **SC** SA, împotriva **Deciziei de impunere nr. din 31.10.2007 emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava**, privind **suma totală de** lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, **ca neîntemeiată.**
- **Transmiterea** dosarului cauzei Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, în vederea soluționării cererii privind plata dobânzilor conform legislației aplicabile în materie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,
ROPOTĂ PETRICĂ**