

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

**DECIZIA nr. 100 / 2006
privind solutionarea contestatiei depusa de
R**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice prin adresa din data de 24.02.2006, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in data de **28.02.2006** asupra contestatiei formulata de R impotriva Deciziei de impunere din data de 30.12.2005 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 28.12.2005 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal.

Contestatia are ca obiect:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit datei la care a fost primita Decizia de impunere de catre contestatoare, respectiv 05.01.2006 si datei depunerii contestatiei, respectiv 03.02.2006, conform stampilei Registraturii Directiei generale a finantelor publice .

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.175 si art.179 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. R contesta obligatiile stabilite in sarcina sa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere, precizand urmatoarele:

R a solicitat la rambursare soldul negativ de TVA din decontul de TVA aferent lunii mai 2005 inregistrat la Administratia finantelor publice, solicitare finalizata prin incheierea Raportului de inspectie fiscala din data de 28.12.2005 si emiterea Deciziei de impunere din data de 30.12.2005.

Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata reprezentand diferenta intre TVA colectata si TVA deductibila la care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere. Ulterior, a fost emisa Decizia de impunere din data de 30.12.2005 prin care s-a stabilit TVA suplimentara, precum si dobanzi aferente perioadei 25.06.2003-21.12.2005 si penalitati de intarziere aferente perioadei 01.06.2003-31.12.2005.

Regia sustine ca decizia de impunere contestata este nelegala avand in vedere faptul ca aceasta stabileste alte obligatii fiscale suplimentare decat cele calculate prin raportul de inspectie fiscala pe baza caruia a fost emisa.

In raportul de inspectie fiscala se mentioneaza faptul ca:

- se respinge la rambursare suma reprezentand TVA solicitata la rambursare si prin decontul aferent lunii martie 2003 si respins prin Procesul verbal din 28.05.2003;
- se respinge la rambursare suma reprezentand poprire efectuata de Trezorerie pentru debitul stabilit prin Procesul verbal din 28.05.2003, avand in vedere si dispozitiile Deciziei civile din 2005;
- referitor la TVA deductibila, doar o parte din suma este deductibila;

Referitor la TVA respinsa la deducere R precizeaza ca nu poate fi stabilita ca TVA de plata, intrucat conform prevederilor Codului fiscal TVA de plata este stabilita ca diferenta intre TVA colectata si TVA deductibila. In aceasta situatie existand o dubla impunere, respectiv pentru aceeasi operatiune societatea a achitat TVA ca o parte din pret si totodata ar fi obligata si la plata TVA la buget.

In ceea ce priveste TVA solicitata la rambursare prin decontul aferent lunii martie 2003 si respinsa prin procesul verbal din 28.05.2003, R a contestat procesul verbal si precizeaza ca in mod eronat a mentinut acest TVA la rubrica TVA de rambursat, inainte de finalizarea contestatiei formulata impotriva procesului verbal, fara a influenta TVA colectata si

TVA deductibila. Totodata, R precizeaza ca in mod corect prin raportul de inspectie fiscala s-a dispus respingerea la rambursare a acestei sume avand in vedere si faptul ca prin Decizia civila din 2005 s-a constatat legalitatea procesului verbal contestat, dar in nici un caz aceasta suma nu poate fi imputata regiei intrucat prin procesul verbal din 28.05.2003 aceasta TVA respinsa la rambursare nu a fost impusa.

Cu privire la TVA, R mentioneaza ca aceasta suma a fost incasata de Trezorerie prin poprire in baza procesului verbal de control din 28.05.2003, prin care s-a stabilit TVA de plata. Avand in vedere faptul ca regia a considerat ca aceasta suma a fost incasata in mod nejustificat si a solicitat restituirea acesteia prin trecerea pe TVA de rambursat. Totodata, R precizeaza ca in mod corect se mentioneaza in raportul de inspectie fiscala ca se respinge la rambursare suma intrucat prin Decizia civila din 2005 s-a stabilit ca procesul verbal din 28.05.2003 este legal si ca regia datoreaza suma, dar aceasta suma a fost deja achitata bugetului de stat si incasata de Trezoreria .

Referitor la respingerea dreptului de deducere a TVA, R precizeaza ca in aceleasi conditii de fapt si de drept, organele fiscale au acordat dreptul de rambursare a TVA aferenta cheltuielilor efectuate pentru activitatea de administrare, gestionare si intretinere, pentru ca ulterior, fara sa intervina nici o modificare de ordin legislativ, sa acorde acest drept doar pe baza de pro rata aplicata asupra TVA dedusa de regie, iar prin actele contestate doar pentru TVA deductibila aferenta Directiei Invatamant.

R sustine ca indeplineste toate conditiile impuse de lege pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferent cheltuielilor efectuate conform dispozitiilor art.145 alin.3 din Codul fiscal. Totodata, regia realizeaza, alaturi de alte operatiuni impozabile si operatiuni impozabile constand in activitati de administrare, gestionare si intretinere din care obtine venituri supuse TVA, respectiv venituri din inchirierea unor spatii aferente imobilelor administrate. In vederea obtinerii acestor venituri, regia realizeza anumite cheltuieli pe baza unor facturi emise de catre firmele contractante, fiind facturata inclusiv TVA aferent. Mai mult, avand in vedere ca sursa realizarii cheltuielilor o constituie sumele acordate de la bugetul local, legiutorul a prevazut in mod expres posibilitatea deducerii TVA aferenta acestor cheltuieli.

Referitor la constatările organelor de inspectie fiscala care au respins acordarea dreptului de deducere intrucat au considerat ca regia din activitatea de administrare si gestionare a unitatilor de invatamant, reparatii spital, dotari cu calculatoare, amenajarea parcului copiilor, nu

obtine venituri, R apreciaza ca opinia organului fiscal este falsa, neavand in vedere realitate factica si anume, ca activitatea regiei consta in administrarea diverselor imobile predate de catre Consiliul local, iar in schimbul intregii activitati de administrare, regia are dreptul de a exploata si de a obtine venituri din o parte a spatiilor avute in administrare. De asemenea, regia precizeaza ca aceste venituri sunt aferente intregii activitati de administrare si nu doar activitatii de exploatare a spatiilor inchiriate, asa cum au considerat in mod eronat organele fiscale.

In finalul contestatiei, R mentioneaza ca decizia de impunere a fost emisa in mod nelegal, intrucat aceasta contine cu totul alte sume decat cele mentionate in RIF, iar pe fond, solutia de respingere a dreptului de deducere a TVA este nelegala, fapt pentru care solicita acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta activitatii de administrare si rambursarea TVA.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 28.12.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal, au constatat urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat ca urmare a solicitarii R a rambursarii soldului negativ a TVA din decontul de TVA aferent lunii mai 2005, inregistrat la Administratia finantelor publice in data de 28.06.2005.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.04.2003 - 31.05.2005.

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- suma preluata in decontul lunii aprilie 2003 si mentinuta pana in decontul lunii mai 2005, a fost solicitata la rambursare prin cererea din data de 25.04.2003 si solutionata prin Procesul verbal din 28.05.2003; urmare a acestei constatari se respinge la rambursare fara drept de preluare suma;
- in luna decembrie 2003, cu NC, regia a diminuat TVA de rambursat aferent lunii decembrie 2003 reprezentand TVA respinsa la rambursare fara drept de preluare prin Procesul verbal din 28.05.2003, suma ce se regaseste si in soldul aferent lunii martie 2003, motiv pentru care suma a fost repusa pe TVA de rambursat;
- in luna decembrie 2003, cu NC, regia a marit TVA de rambursat cu suma reprezentand poprire efectuata de Trezorerie in octombrie 2003 pentru debitul datorat la bugetul statului stabilit prin Procesul verbal din

28.05.2003, justificata prin faptul ca exista contestatie si un proces in instanta pe rol privind debitul si astfel a considerat justa returnarea banilor retinuti; aceste explicatii nu au fost retinute de organele de inspectie fiscala intrucat contestatia nu anuleaza obligatia de plata, iar regia a pierdut in instanta actiunea in contencios administrativ prin decizia civila irevocabila a CA, iar suma a fost respinsa la rambursare.

Din verificarea documentelor a rezultat ca o parte din bunurile achizitionate de regie sunt destinate administrarii si gestionarii unitatilor de invatamant preuniversitar, care se refera la lucrari de reparatii si cheltuieli cu utilitatile, toate cheltuielile fiind acoperite prin alocatii bugetare de la bugetul local .

In perioada supusa verificarii, regia a dedus TVA pentru toate achizitiile destinate activitatii de gestionare si administrare a unitatilor de invatamant, precum si pentru toate cheltuielile reprezentand reparatii spital, amenajarea parcului copiilor etc.

Referitor la dreptul de deducere a TVA, organele de inspectie fiscala in conformitate cu art.22 alin.(4) din Legea nr.345/2002, republicata si art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003, au stabilit ca regia nu are dreptul de deducere in totalitate a TVA din facturile emise de furnizorii de materiale destinate reparatiilor si intretinerii terenurilor si cladirilor in care isi desfasoara activitatea unitatile de invatamant, spitalele, parcurile, precum si a utilitatilor si a celorlalte materiale necesare functionarii acestora, deoarece:

- regia nu desfasoara in totalitate activitati economice in sensul obtinerii de profit, ci doar activitati de administrare a acestora, fara a factura activitatea de gestionare;
- finantarea tuturor achizitiilor necesare acestora se realizeaza din alocatii primite de la Consiliul local municipal ;
- regia nu realizeaza operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA din activitatea de administrare, ci numai venituri din inchirierea spatiilor din incinta anumitor unitati de invatamant, rezultand ca regia are drept de deducere a TVA din facturile de achizitie de bunuri si prestari de servicii numai in limita pro ratei calculata ca raport intre total venit impozabil din punct de vedere al TVA si total venit realizat de regie; pro rata se calculeaza la TVA dedusa de Directia de invatamant organizata in cadrul regiei, deoarece aceasta directie inregistreaza cheltuieli cu energie, telefoane, consumabile etc., ce nu se pot separa pe activitatea de administrare si pe activitatea de inchiriere.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca daca regia ar fi realizat venituri din activitatea de administrare si gestionare a activitatii de

invatamant, spitale etc., facturand contravaloarea acestor prestatii, atunci acestea ar fi reprezentat o activitatea impozabila din punct de vedere al TVA, fapt ce ar fi determinat exercitarea dreptului de deducere pentru cheltuielile legate strict de aceasta activitate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala precizeaza ca regia avea obligatia de a tine jurnalele pentru cumparari separat pentru operatiuni care dau drept de deducere, separat pentru operatiunile care nu dau drept de deducere si separat pentru operatiunile care dau drept de deducere si pentru care se aplica pro rata.

Avand in vedere faptul ca regia a evidenciat separat doar TVA dedusa pentru achizitiile, reparatiile, investitiile efectuate pentru invatamant, considerate de organele de inspectie fiscala fara drept de deducere, acestea din totalul de TVA dedusa pentru invatamant au scazut TVA colectata pentru utilitatile refacturate acordand drept de deducere la nivelul TVA colectata intrucat nu s-au respectat prevederile art.56 din Hotararea Guvernului nr.598/2002 art.145 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 si regia nu ar fi trebuit nici sa colecteze si nici sa deduca TVA pentru utilitatile refacturate.

In cadrul gestionarii caminelor, regia a efectuat cheltuieli cu reparatii, investitii, cheltuieli materiale si a realizat venituri din chirii, operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA, pentru care regia avea obligatia de a tine evidenta pe jurnale de cumparari si vanzari separat fata de jurnalul centralizator la nivelul activitatii de invatamant conform art.61 alin.(3) din Hotararea Guvernului nr.598/2002 si art.147 din Legea nr.571/2003. Astfel, din total TVA dedusa pentru invatamant, organele de inspectie fiscala au scazut TVA colectata pentru inchirierea caminelor si TVA dedusa pentru reparatii si investitii camine.

Pentru cheltuielile efectuate de catre regia, respectiv directia de invatamant, si repartizate atat pentru activitatile impozabile din punct de vedere al TVA, cat si pentru activitatea de invatamant, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA cu drept de deducere calculand pro rata conform art.23 alin.(1) din Legea nr.571/2003, art.61 alin.(2) lit.c din Hotararea Guvernului nr.598/2003 pentru perioada aprilie 2003 – 31 decembrie 2003 si conform art.147 alin.(7) din Legea nr.571/2003 pentru perioada 01.01.2004 –31.05.2005.

Pentru perioada 01.04.2003 – 30.11.2003 organele de inspectie fiscala au aplicat pro rata provizorie de 46,92% conform Procesului verbal din data de 28.05.2003, aceasta fiind aplicata la total TVA dedusa de directia de invatamant pentru stabilirea de TVA cu drept de deducere, iar la 31.12.2003 au calculat pro rata definitiva de 49,10%.

Pentru perioada 01.01.2004 – 31.11.2004 organele de inspectie fiscala au calculat TVA dedusa pentru directia de invatamant aplicand pro rata provizorie din anul 2003 de 49,10%, iar la 31.12.2004 au recalculat pro rata stabilind pro rata definitiva de 49,66% efectuand si regularizarea TVA.

Pentru perioada 01.01.2005 – 31.01.2005 organele de inspectie fiscala au calculat TVA dedusa in functie de pro rata definitiva de la 31.12.2004 de 49,66%.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca R a efectuat reparatii capitale la Spitalul judetean sustinute cu fonduri alocate tot de la bugetul local pentru care regia a dedus TVA. Avand in vedere faptul ca aceste cheltuieli efectuate de regia nu erau destinate realizarii de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, organele de inspectie fiscala au stabilit ca a incalcat prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 si nu au acordat drept de deducere a TVA.

In perioada octombrie 2004 – mai 2005, organele de inspectie fiscala au constatat ca regia a dedus TVA pentru prestatiile efectuate de furnizori in parcul copiilor si au stabilit ca aceste cheltuieli nu erau destinate realizarii de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, prin urmare nu au acordat dreptul de deducere al TVA.

In perioada verificata, organele de inspectie fiscala au constatat ca regia a dedus TVA pentru achizitii calculatoare in vederea dotarii activitatii de invatamant fara a realiza venituri, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru aceasta suma considerand ca nu sunt respectate prevederile art.22 alin.(4) din Legea nr.345/2002 si art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003.

In consecinta, pentru perioada aprilie 2003 - mai 2005, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere aferenta achizitiilor referitoare la invatamant, TVA cu drept de deducere la nivel de regia, rezultand o diferenta fara drept de deducere.

Organele de inspectie fiscala au recalculat pentru perioada aprilie 2003 – mai 2005 TVA, rezultand la 31.05.2005 o obligatie de plata in contul TVA si au calculat pana la data de 21.12.2005 dobanzi si penalitati de intarziere.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in

perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

1. Referitor la suma reprezentand diferenta intre taxa pe valoarea adaugata evidentiata in decizia de impunere si pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere si taxa pe valoarea adaugata stabilita prin raportul de inspectie fiscala ca obligatie de plata, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei, in conditiile in care, urmare a intocmirii raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 28.12.2005, organele de inspectie fiscala au evidenciat in decizia de impunere la obligatii fiscale suplimentare si nu taxa pe valoarea adaugata de plata.

In fapt, societatea a solicitat prin decontul de taxa pe valoarea adaugata din data de 27.06.2005 aferent lunii mai 2005, rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata.

In baza acestei solicitari organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal au intocmit Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 28.12.2005 ca urmare a solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare, prin care au constatat ca **R** nu are drept de rambursare pentru intreaga suma solicitata, respectiv taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala in baza acestui raport de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere din data de 30.12.2005, contestata de societate, prin care au stabilit la pct.2.1.1 ca obligatie fiscala suplimentara taxa pe valoarea adaugata, completand totodata si rubrica privind "solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare", respectiv suma solicitata la rambursare si respinsa in totalitate.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat TVA respinsa la deducere ca TVA de plata intrucat conform prevederilor Codului fiscal aceasta se determina ca diferenta intre TVA colectata si TVA deductibila.

In drept, art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

"(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."

Punctul 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

"Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii" iar la art. 84 alin. 6 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, se stipuleaza:

"Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înstiintari de plata, de la data comunicarii acestora."

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca acesta a fost încheiat în vederea solutionarii decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare aferent lunii mai 2005.

Se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor economice desfasurate de regie, solicitata la rambursare de catre **R** prin decontul aferent lunii mai 2005, a fost respinsa la rambursare în totalitate de catre organele de inspectie fiscala.

Urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au completat în decizia de impunere rubrica « **obligatii fiscale suplimentare** », respectiv punctul 2.1.1 cu taxa pe valoarea adaugata care reprezinta taxa pe valoarea adaugata pentru care nu au acordat drept de deducere si nu TVA de plata.

În acest sens a fost emis Ordinul ministrului finantelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat în Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, în baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 si art. 196 alin. (2) din Ordonanta

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care expliciteaza modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidentiaza "Obligatii fiscale suplimentare de plata".

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si prevederile art.183 alin.5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca ***“Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”***, se va anula pct. 2.1.1 din Decizia de impunere din data de 30.12.2005 pentru obligatia fiscala suplimentara, stabilita ca diferenta intre taxa pe valoarea adaugata evidentiata in decizia de impunere si taxa pe valoarea adaugata ca obligatie de plata.

2.Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea avea dreptul sa deduca in totalitate taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii **in conditiile in care societatea realizeaza atat operatiuni cu drept de deducere cat si operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.**

In fapt, R a fost infiintata in baza Legii nr.15/1990 prin Hotararea Consiliului local din data de 02.08.1993 si are ca obiect de activitate administrarea, gestionarea si intretinerea fondului locativ de stat, a spatiilor cu alta destinatie decat locuinte, terenuri, piete agroalimentare, targuri etc., apartinand domeniului public si privat al municipiului si exploatarea acestora in conditii de eficienta prin inchiriere, asociere si alte forme legale.

Prin Hotararea Consiliului local nr.499/19.12.2001 s-a stabilit reorganizarea R prin preluarea in administrarea sa a tuturor unitatilor de invatamant preuniversitar, cladiri si terenuri, pentru care se aloca anual din bugetul municipiului suma necesara bunei functionari a acestora.

Din verificarea documentelor de catre organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.04.2003 – 31.05.2005, a rezultat ca o parte din

bunurile achizitionate de catre regia sunt destinate administrarii si gestionarii unitatilor de invatamant preuniversitar.

In cadrul gestionarii unitatilor de invatamant regia efectueaza cheltuieli cu reparatii, investitii, cheltuieli materiale, iar din administrarea acestora regia realizeaza venituri prin inchirierea unor spatii aflate in incinta unitatilor de invatamant. In cadrul regiei este organizata Directia de invatamant care se ocupa in exclusivitate de operatiunile ce privesc gestionarea unitatilor de invatamant.

Avand in vedere faptul ca regia a evidenciat separat doar TVA dedusa pentru achizitiile, reparatiile, investitiile efectuate pentru invatamant, organele de inspectie fiscala din totalul TVA dedusa pentru invatamant au scazut TVA colectata pentru utilitatile refacturate acordand dreptul de deducere la nivelul TVA colectata mentionata in jurnalul de vanzari.

De asemenea, in cadrul gestionarii unitatilor de invatamant care cuprind scoli si camine, intrucat regia a intocmit jurnal de cumparari pentru invatamant per global, atat pentru scoli, cat si pentru camine si acestea nu se puteau defalca, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere la nivelul TVA colectata din inchirieri camine si au acordat drept de deducere a TVA la reparatiile caminelor.

Pentru cheltuielile efectuate de catre regia, respectiv directia de invatamant si repartizate atat pentru activitatile impozabile din punct de vedere al TVA cat si pentru activitatea de invatamant, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA cu drept de deducere calculand pro rata: pentru perioada 01.04.2003-30.11.2003 au aplicat pro rata provizorie de 46,92% conform Procesului verbal din data de 28.05.2003, iar la 31.12.2003 au calculat pro rata definitiva de 49,10%; pentru perioada 01.01.2004-31.11.2004 organele de inspectie fiscala au calculat pro rata provizorie de 49,10%, iar la data de 31.12.2004 au calculat pro rata definitiva de 49,66% care au aplicat-o si pentru perioada 01.01.2005-31.01.2005.

De asemenea, in perioada verificata organele de inspectie fiscala au constatat ca regia a efectuat reparatii capitale la Spitalul judetean sustinute din fonduri alocate de la bugetul local pentru care nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta intrucat au stabilit ca acestea nu erau destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata, pentru perioada octombrie 2004 – mai 2005, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta prestatilor efectuate de furnizori in parcul de distractii "Tara

piticilor” pe motiv ca acestea nu erau destinate realizarii de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca regia a achizitionat calculatoare in vederea dotarii unitatilor de invatamant pentru care nu au acordat drept de deducere a TVA intrucat acestea nu erau destinate realizarii de operatiuni taxabile din punct de vedere a TVA.

Pentru perioada aprilie 2003 – mai 2005 organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor pentru unitatile de invatamant si au stabilit o diferenta de TVA fara drept de deducere si in final, o obligatie de plata reprezentand TVA.

In drept, in speta sunt incidente prevederile art.22 alin.(4) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata care precizeaza ca :

”Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:

a) operatiuni taxabile;”

Aceleasi prevederi au fost mentinute si prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care la art.145 alin.(3) precizeaza:

“(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; [...]*”**

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, rezulta ca persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoare adaugata nu pot beneficia de exercitarea dreptului de deducere a acesteia in cazul in care nu realizeaza operatiuni taxabile.

Din raportul de inspectie fiscala, afirmatie necontestata de regie, se retine ca aceasta a dedus TVA pentru toate achizitiile destinate activitatii de gestionare si administrare a unitatilor de invatamant, precum si TVA aferenta cheltuielilor reprezentand reparatii spital, amenajarea parcului de copii si dotarea cu calculatoare a unitatilor de invatamant.

Avand in vedere faptul ca din activitatea de administrare si gestionare a unitatilor de invatamant, reparatii spital, dotarea cu calculatoare a unitatilor de invatamant, precum si amenajarea parcului

copiilor regia nu a obtinut venituri, se retine ca aceasta nu avea drept de deducere a TVA pentru aceste cheltuieli si inclusiv pentru TVA aferenta acestor cheltuieli, intrucat nu a realizat operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Din coroborarea prevederilor legale si analiza documentelor existente la dosar rezulta ca regia nu desfasoara in totalitate operatiuni taxabile, astfel pentru operatiunile de administrare a unitatilor de invatamant, a parcului copiilor, a spitalului judetean, regia nu factureaza aceasta activitate; finantarea tuturor achizitiilor necesare acestora se realizeaza din alocatii primite de la Consiliul local al municipiului si prin urmare regia nu realizeaza operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA din activitatea de administrare, ci numai venituri din inchirierea spatiilor din incinta anumitor unitati de invatamant, rezultand ca regia are drept de deducere a TVA numai in limita pro ratei si nu in totalitate.

La art.23 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se precizeaza:

“(1) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și/sau serviciilor care sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operațiuni ce dau drept de deducere, cât și de operațiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere.”

Art.61 alin.(2) din Hotararea Guvernului nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata prevede:

“(2) Persoanele impozabile care efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere vor determina taxa pe valoarea adăugată de dedus astfel:

a) achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral. În situația în care se efectuează investiții destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, intrările aferente acestora se înregistrează în același jurnal și se deduce integral taxa pe valoarea adăugată aferentă. Nu pot fi înregistrate în acest jurnal achizițiile de bunuri și/sau de servicii pentru care la data achiziției nu se cunoaște destinația certă pentru operațiuni cu drept de deducere. Acestea vor

fi înscrise în jurnalul pentru cumpărări aferent achizițiilor de bunuri și/sau de servicii destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, prevăzut la lit. c). Dacă ulterior aceste bunuri/servicii au fost utilizate exclusiv pentru operațiuni care dau drept de deducere, se vor efectua regularizări pentru ca taxa aferentă să fie dedusă integral;

b) taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau de servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu va fi dedusă. Aceste operațiuni se vor evidenția într-un jurnal pentru cumpărări separat;

c) achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, precum și de investiții destinate realizării acestor operațiuni se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se deduce pe bază de pro rata.

(3) Este obligatorie evidența separată a gestiunilor de bunuri, potrivit destinației prevăzute la alin. (2).

Pentru perioada 2004 – 31.05.2005 sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care la art.147 precizează:

“Deducerea taxei pentru persoanele impozabile cu regim mixt:

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, este denumită în continuare plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt.

(2) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate de orice plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt se determină conform prezentului articol.

(3) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-un jurnal pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral.

(4) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de

investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se deduce.[...]

(7) Pro-rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv subvențiile legate direct de prețul acestora, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere. În calculul pro-rata, la numitor se adaugă alocațiile, subvențiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, în scopul finanțării de activități scutite fără drept de deducere sau care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Se exclud din calculul pro-rata veniturile financiare, dacă acestea sunt accesorii activității principale. Nu se includ în calculul pro-rata serviciile efectuate de prestatori stabiliți în străinătate, astfel cum sunt definiți la [art. 151](#) alin. (2), pentru care beneficiarii au obligația plății taxei pe valoarea adăugată. Pro-rata se determină anual, situație în care elementele prevăzute la numitor și numărător sunt cumulate pentru întregul an fiscal. Prin excepție, aceasta poate fi determinată lunar sau trimestrial, după caz, conform alin. (13), situație în care elementele prevăzute la numitor și numărător sunt cele efectiv realizate în cursul fiecărei luni, respectiv trimestru.

(8) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este ori pro-rata definitivă determinată pentru anul precedent, ori pro-rata estimată în funcție de operațiunile prevăzute a fi realizate în anul curent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal teritorial, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie, nivelul pro-rata provizorie aplicată, precum și modul de determinare a acesteia. Taxa pe valoarea adăugată de dedus se determină prin aplicarea pro-rata provizorie asupra taxei pe valoarea adăugată deductibile, aferente achizițiilor destinate atât realizării de operațiuni care dau drept de deducere, cât și celor care nu dau drept de deducere, determinată potrivit alin. (5).[...]

(10) Pro-rata definitivă se determină în luna decembrie, în funcție de realizările efective din cursul anului, potrivit formulei de calcul prevăzute la alin. (7).

(11) Regularizarea deducerilor operate după pro-rata provizorie se realizează prin aplicarea pro-rata definitivă asupra sumei taxei pe valoarea adăugată deductibile aferente achizițiilor

prevăzute la alin. (5). Diferența în plus sau în minus față de taxa dedusă, conform pro-rata provizorie, se înscrie pe un rând distinct în decontul ultimei perioade fiscale.”

Din prevederile legale mai sus mentionate se retine ca persoanele impozabile care efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere au obligatia organizarii evidentei separate a gestiunilor de bunuri potrivit destinatiei stabilite, iar valoarea TVA deductibila se stabileste in limita pro ratei.

Avand in vedere specificul activitatii desfasurate de regia se retine ca aceasta nu are drept de deducere in totalitate a TVA din facturile emise de furnizorii de bunuri si prestari de servicii destinate reparatiilor si intretinerii terenurilor si cladirilor in care isi defasoara activitatea unitatile de invatamant, precum si reparatiilor la spital, dotarii cu calculatoare a unitatilor de invatamant si amenajarea parcului copiilor, pentru ca regia nu realizeaza in totalitate operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA, ci doar din activitatea de inchiriere a unor spatii din unitatile de invatamant unde obtine venituri si pentru care isi poate deduce TVA numai in limita pro ratei calculata ca raport intre totalul veniturilor impozabile din punct de vedere al TVA si totalul veniturilor realizate de regia.

In aceasta situatie, regia este o persoana platitoare de taxa pe valoarea adaugata cu regim mixt intrucat efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere si avea obligatia organizarii evidentei separate a gestiunilor achizitionarii de bunuri si prestarii de servicii potrivit destinatiei stabilite si in conformitate cu prevederile legale enuntate..

Astfel, regia a dedus in mod eronat TVA pentru toate achiziitiile destinate activitatii de gestionare si administrare a unitatilor de invatamant, pentru toate cheltuielile reprezentand reparatii la spitalul judetean , dotari cu calculatoare a unitatilor de invatamant si amenajarea parcului copiilor “Tara piticilor”.

In consecinta, organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat drept de deducere a TVA pentru administrarea si gestionarea activitatilor de invatamant, reparatii la spitalul judetean , amenajarea parcului de distractii “Tara piticilor” si dotarea cu calculatoare a unitatilor de invatamant, intrucat aceste operatiuni nu reprezinta activitati impozabile din punct de vedere al TVA pentru a putea beneficia de deducerea in totalitate a TVA, regia obtinand venituri numai din inchirierea unor spatii pentru care organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere la nivelul TVA colectata pentru utilitatile refacturate. Intrucat regia a colectat in jurnalul de vanzari TVA aferenta utilitatilor refacturate,

organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere a TVA din achizitii utilitati la nivelul TVA colectata desi, in mod normal, regia nu ar fi trebuit sa colecteze TVA si nici sa deduca TVA pentru utilitatile refacturate.

De asemenea, intrucat jurnalul de cumparari este tinut global atat pentru scoli, cat si pentru camine, organele de inspectie fiscala nu au putut separa TVA dedusa numai pentru camine de TVA dedusa pentru scoli, motiv pentru care au acordat drept de deducere la nivelul TVA colectata din inchirieri camine si au acordat drept de deducere la nivelul TVA aferenta reparatiilor si investitiilor in camine.

Pentru celelalte cheltuieli efectuate la unitatile de invatamant atat la activitatile taxabile cat si la cele netaxabile, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA cu drept de deducere prin aplicarea pro ratei in conformitate cu dispozitiile legale.

In ceea ce priveste TVA aferenta reparatiilor capitale la Spitalul judetean, amenajarii din parcul copiilor si dotarii cu calculatoare a unitatilor de invatamant, se retine ca acestea nu pot fi incadrate in categoria operatiunilor taxabile intrucat nu sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, sunt suportate din bugetul local, au fost incredintate regiei de catre Consiliul local doar pentru administrare si gestionare si in consecinta TVA aferenta acestor operatiuni nu poate fi dedusa de catre R.

Mai mult, la art.145 alin.(13) din Legea nr.571/2003, republicata, se precizeaza:

“(13)Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării obiectivelor proprii de investiții, stocurilor de produse cu destinație specială, finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, se deduce potrivit prevederilor legale.”

Avand in vedere textul de lege invocat, se retine ca aceste prevederi se refera in mod expres la realizarea obiectivelor proprii de investitii, ori in speta, R nu demonstreaza ca realizeaza investitii proprii, in conditiile in care obiectivele la care se fac reparatiile, amenajarile si dotarile nu figureaza in patrimoniul regiei, ci apartin patrimoniului public al municipiului .

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia, in aceleasi conditii de fapt si de drept, organele fiscale au acordat R dreptul de rambursare a TVA aferenta cheltuielilor efectuate pentru activitatea de administrare, gestionare si intretinere, precizam ca Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta decat asupra contestatiilor formulate impotriva actelor administrativ fiscale, care potrivit

prevederilor Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, intra in competenta sa.

Avand in vedere cele preciate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, in mod legal organele fiscale nu au acordat drept de deducere pentru TVA si nu au aprobat la rambursare TVA, fapt pentru care **se va respinge ca neintemeiata** contestatia formulata de R pentru TVA.

3.Referitor la suma reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata, stabilite prin Decizia de impunere din data de 30.12.2005 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 28.12.2005, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata, in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor, R datoreaza si suma cu titlu de dobanzi si penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", art.116 si art.121 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza **sa fie respinsa ca neintemeiata**.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul **art.22 alin.(4) lit.a) art.23 art.24 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.61 alin.(2) din Hotararea Guvernului nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, Punctul 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, Ordinul ministrului finantelor publice nr.1378/19.09.2005 art. 83 si art. 84 alin. 6 art.116 si art.121, art.176 alin.(1) lit.c si lit.d, art.184, art. 185 alin.(1) si alin.(2), art.186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, se**

DECIDE

1.Respingerea ca **neintemeiata** a contestatiei formulata de **R** pentru suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2.Anularea punctului 2.1.1 al Deciziei de impunere din data de 30.12.2005 emisa de Directia generala a finantelor publice pentru taxa pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.