

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE MUREȘ

DECIZIA nr.73/2006

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. "X"** asupra Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.176 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în temeiul art. II din Legea nr. 174/2004.

Văzând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.174 și art.178 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată în temeiul art. II din Legea nr. 174/2004, Direcția Generală a Finanțelor Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

Procedura fiind îndeplinită, contestația se soluționează pe fond.

A) Față de aspectele contestate se retine că, la verificarea efectuată de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecția Fiscală la **S.C. "X"** ca urmare a cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.03.2003 - 31.12.2004, exprimată prin decontul de T.V.A. aferent lunii decembrie 2004 depus la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș, în urma căreia au fost întocmite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, au fost constatate următoarele:

Potrivit actului constitutiv al societății (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală) unitatea are ca obiect principal de activitate "activități de asistență medicală ambulatorie", iar ca obiecte secundare de activitate, operațiuni strâns legate de acestea. Pentru aceste operațiuni care se încadrează, conform art.126 alin.(4) lit.c) coroborat cu prevederile art.141 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în categoria operațiunilor scutite fără drept de deducere, unitatea verificată a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată, încălcând prevederile art.147 alin.4 din legea anterior menționată. În consecință, s-a constatat că nu se justifică a fi rambursată suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cuprinsă în decontul de T.V.A. aferent lunii decembrie 2004.

Potrivit deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată emisă de Administrația Finanțelor Publice Tg. Mureș pentru S.C. "X" din Tg. Mureș, TVA solicitată la rambursare este aprobată la rambursare.

B) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mures petenta invocă următoarele:

- unităților prevăzute la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal le era necesară o autorizație pe care ea nu o avea în perioada la care se face referire;

- nu a realizat venituri tocmai pentru că nu a fost în posesia unei autorizații legale care să-i confere dreptul de a desfășura activități de specific din domeniul sănătății, efectuând în schimb activități investiționale care au generat achiziții de bunuri, care au necesitat la rândul lor plata taxei pe valoarea adăugată și care în final a fost dedusă în mod legal;

- se poate aplica “excepția” prevăzută la art.147 alin.(5) din Codul Fiscal și pct.50 alin.(7) lit.a) din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, din care “rezultă fără echivoc că taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial va putea suferi modificări în anumite condiții concrete, alfel spus lasă libertatea de exprimare în sarcina întreprinzătorului de a proceda într-un fel sau altul, dar nu frustrează pe acesta prin nerambursarea taxei de importante surse de finanțare în continuarea afacerii”.

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de către contestatoare și organul de inspecție fiscală, în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

În fapt, la inspecția fiscală efectuată s-a constatat că S.C.”X” din Tg.Mureș are ca obiect de activitate operațiuni scutite de plata taxei pe valoarea adăugată fără drept de deducere, respectiv “activități de asistență medicală ambulatorie” și operațiuni strâns legate de acestea. Aceste operațiuni se încadrează, conform art.126 alin.(4) lit.c) coroborat cu prevederile art.141 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în categoria operațiunilor scutite fără drept de deducere. Prin deducerea taxei pe valoarea adăugată, unitatea verificată a încălcat prevederile art.147 alin.4 din legea anterior menționată. În consecință, s-a constatat că nu se justifică a fi rambursată suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cuprinsă în decontul de T.V.A. aferent lunii decembrie 2004.

În drept, art. 8 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede: “(1) Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

a) operațiuni taxabile, la care se aplica cota standard a taxei pe valoarea adăugată; nivelul cotei standard se stabilește prin prezenta lege;

b) operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere, pentru care furnizorii și/sau prestatorii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și/sau serviciilor achiziționate, destinate realizării operațiunilor respective; în prezenta lege aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 11 alin. (1) și la art. 12;

c) operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată **fără drept de deducere**, pentru care furnizorii/prestatorii **nu au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și/sau serviciilor achiziționate**, destinate realizării operațiunilor respective; în prezenta lege aceste operațiuni sunt **prevăzute la art. 9;[...]**. Potrivit art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, “Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele activități de interes general:

a) spitalizarea, îngrijirile medicale, inclusiv veterinarie, și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare și de titularul dreptului de proprietate, [...]”.

Referitor la aceste prevederi, în Normele metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.598/2002, se face precizarea:

“(1) Scutirea de taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. a) din lege, cuprinde spitalizarea, îngrijirile medicale umane și veterinare, inclusiv operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare și de titularul dreptului de proprietate, [...]”.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.126 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede: “ Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;

b) operațiuni scutite cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata, dar este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevazute la art. 143 si art. 144;

c) operațiuni **scutite fara drept de deducere**, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata si **nu este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate**. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevazute la art. **141**; [...]”. Art.141 alin.(1) lit.a) din același act normativ stipulează:

“Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) spitalizarea, îngrijirile medicale, inclusiv veterinare, și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități, cantinele organizate pe lângă aceste unități, serviciile funerare prestate de unitățile sanitare;[...]”.

Se reține că așa cum rezultă din contractul de societate și încheierea Judecătorului Delegat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Mureș, anexate în copie la dosarul contestației, S.C. “X”, constituită și înregistrată la Registrul Comerțului, are ca obiect principal de activitate 8512 - Activități de asistență medicală ambulatorie. Potrivit prevederilor legale anterior citate, acestea reprezintă operațiuni scutite fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata si **nu este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata datorate sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate**.

Art.147 “Deducerea taxei pentru persoanele impozabile **cu regim mixt**” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, al cărui alin.(5) este invocat de petentă în susținerea contestației, stipulează: “(1) Orice persoana impozabila, înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, care **realizeaza sau urmeaza sa realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât si operațiuni care nu dau drept de deducere**, este denumita în continuare platitor de taxa pe valoarea adaugata cu regim mixt.[...]”

(4) Achizițiile de bunuri si servicii destinate exclusiv realizarii de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum si de investitii care sunt destinate

realizării de astfel de operațiuni se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmeste separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se deduce.

(5) Bunurile și serviciile pentru care nu se cunoaște destinația în momentul achiziției, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, se evaluează într-un jurnal pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe baza de pro-rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevede că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu procedura stabilită prin norme.”

Având în vedere faptul că petenta are în obiectul de activitate numai operațiuni scutite fără drept de deducere, fapt necontestat de petentă, nu sunt aplicabile prevederile art.147 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal întrucât, în speță, bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate realizării obiectului de activitate al societății comerciale (scopului pentru care a fost constituită) deci, în mod implicit, realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere. S.C.”X” nu este platitor de taxa pe valoarea adăugată cu regim mixt fapt pentru care nu îi sunt aplicabile prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Nu este relevant dacă în perioada respectivă petenta a realizat sau nu venituri din desfășurarea obiectului de activitate, iar susținerea petentei potrivit căreia societatea nu a realizat venituri tocmai pentru că nu a fost în posesia unei autorizații legale care să-i confere dreptul de a desfășura activități de specific din domeniul sănătății, efectuând în schimb activități investiționale, nu este de natură a fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației. Este de menționat că prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt în vigoare începând cu data de 01.01.2004, nu și în perioada 01.03.2003 - 31.12.2003, supusă verificării.

Atâta timp cât în perioada în care au fost efectuate achizițiile S.C. “X” nu are în obiectul de activitate operațiuni care dau drept de deducere, ea nu este în situația în care să nu cunoască destinația acestora, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere și nici în cea în care poate să considere că respectivele achiziții vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere.

Având în vedere obiectul de activitate al S.C. “X” se reține că aceasta a fost înregistrată la organele fiscale în anul 2003 ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, contrar prevederilor art.29 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și art.67 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.598/2002, iar aceasta trebuia să solicite scoaterea din evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, avându-se în vedere prevederile legale menționate anterior și art.64 alin.(6) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Față de cele precizate, întrucât S.C. "X" nu face dovada că are în obiectul de activitate realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, în temeiul prevederilor art. 8 și art. 9 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare, respectiv art.126 alin.4 și art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal rezultă că în mod corect organele de control au stabilit ca unitatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată și că nu se justifică a fi rambursată suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cuprinsă în decontul de T.V.A. aferent lunii decembrie 2004, contestația petentei urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.178 alin.(1) lit.a) și art.179 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, se

D E C I D E

Respingerea contestației formulate de *S.C. "X" din Tg.Mureș*, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,