



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București

Tel : +021 319 97 59

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 53 / X 2012**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**REGIA .X. .X. înregistrată la Direcția generală de soluționare a**  
**contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 906955/05.06.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./14.06.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/05.06.2011 cu privire la contestația formulată de Regia .X. .X. , denumită în continuare .X. .X. , cu sediul în Municipiul .X. , str..X. , nr.X, jud. .X. , având cod de înregistrare fiscală RO X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub numărul J29/X/1991.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.04.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.04.2011 prin care s-a stabilit de plată suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.04.2011, respectiv 10.05.2011 potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 01.06.2011 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. .X. .

**I. .X. .X. contestă Decizia de impunere nr.F-MC .X./29.04.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.04.2011, precizând următoarele:**

*„Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. pentru sumele încasate de la Consiliul Local .X. aferente gratuităților și reducerilor de tarife pentru abonamentele acordate anumitor categorii sociale, avea obligația colectării TVA întrucât se încadrează în prevederile art.137 alin.(1) lit.a), coroborat cu prevederile pct.18 alin.(1) din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.”*

*.X. .X. susține că „impunerea organelor de inspecție fiscală se datorează doar unui punct de vedere al unei instituții în ceea ce privește impunerea de T.V.A. la serviciile prestate acestor categorii de persoane, T.V.A., concretizat doar la controlul acesta, întrucât controalele anterioare efectuate de această instituție la nivelul Regiei, nu au certificat și impus obligația de colectare a TVA, prezent contestată.”*

*Societatea menționează că „în perioada octombrie 2007 – decembrie 2010, .X. Pl., în baza hotărârilor Consiliului Local .X. și a altor documente care confirmă categoria în care se regăsesc persoanele respective, a acordat lunar abonamente și legitimații gratuite sau la preț redus, la categorii sociale cum sunt: pensionarii, persoanele cu handicap accentuat sau grav, veteranii și văduvele de război, elevii și studenții orfani.*

*La sfârșitul fiecărei luni .X. Pl. a întocmit situația privind „Calculul necesarului de resurse financiare de la bugetul local pentru asigurarea gratuităților prevăzute de actele normative în vigoare privind anumite categorii de cetățeni în legătură cu transportul urban de călători pe luna...” în care se menționează categoria de beneficiari, numărul abonamentelor, prețul cu și fără T.V.A.*

*După semnarea și ștampilarea situațiilor menționate în precedent de către reprezentanții legali ai .X. Pl. și avizarea și aprobarea de către reprezentanții Consiliului Local .X. , unitatea noastră a solicitat lunar Consiliului Local .X. necesarul de resurse financiare pentru gratuități și reducerile de preț acordate. (În baza acestor documente, Primăria Municipiului .X. a plătit sumele solicitate.)”*

.X. .X. consideră că pentru sumele încasate de la Consiliul Local .X. aferente gratuităților și reducerilor de tarif pentru abonamentele acordate anumitor categorii sociale, nu avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, întrucât se încadrează în prevederile art.141 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pe de altă parte, .X. .X. susține că dacă ar achiesează la punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală și ar considera sumele acordate pentru facilitățile legale la transport anumitor categorii de persoane, ca având titlu de subvenții, sub acest aspect, prevederile legale invocate pentru susținerea plății taxei pe valoarea adăugată „sunt lovite de nulitate”, ca urmare a prevederilor de la pct.18 alin.(2) capitolul T.V.A. din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „care ca urmare a caracterului special al sumelor decontate de Consiliul Local .X. , fac aplicabilă și excepția prevăzută de acest articol” și consideră că „conform acestor prevederi, neînsușite de organele de inspecție fiscală, reiese clar că subvențiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public nu intră în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, drept pentru care .X. .X. nu datorează diferența de T.V.A.”

Societatea susține că „*asemănările între excepția la plata prevăzută la pct.18 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 și art.141 din Legea nr.571/2003 vizează esența temeiniciei și legalității rezultatului actului de control fiscal. Sumele acordate de Consiliul Local .X. cu titlul de protecție socială unor categorii de persoane, s-au făcut nu pentru a acoperi integral cheltuielile de transport ale Regiei așa cum ar funcționa o subvenție – în înțelesul legii, ci pentru ajutorarea unor categorii de persoane în calitate de călători. De altfel, categoriile de persoane care beneficiază de gratuități la transport, sunt ca nr. de călătorii/lună calendaristică imposibil de cuantificat exact și anticipat, acest calcul fiind cu rezultat care nu este concret determinabil. Lipsa determinării/cuantificării a nr. de călătorii care efectiv utilizează aceste gratuități, protecția socială de care beneficiază aceștia, face ca și prevederile care exclud plata TVA de la pct.18 alin.(2) cap.TVA din H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, să fie aplicabile în acest caz.*”

.X. .X. menționează că „*în toate Hotărârile de Consiliul Local ale mun. .X. care vizează acordarea acestor gratuități la transportul public, identifică în titlu și/sau dispozitivul acestora, aceste gratuități ca fiind protecție socială*”.

În susținerea acestui punct de vedere, .X. .X. a invocat prevederile art.2 alin.(1) din Legea serviciilor de transport public local

nr.92/2007, unde este definit „serviciul public subvenționat de transport”, precum și art.17 alin.(1) unde sunt enumerate atribuțiile Consiliilor locale.

.X. .X. consideră că „art.141 din L.571/2003 indică cine poate derula asistența și/sau protecția socială, acestea fiind efectuate de instituțiile publice sau alte entități recunoscute ca având caracter social”, iar potrivit Legii administrației publice locale nr.215/2001 unde „la art.36 alin.(2) lit.a) la capitolul „Atribuțiile Consiliului Local” se arată că acesta exercită: atribuții privind organizarea și funcționarea, instituțiilor și serviciilor publice de interes local și ale societăților comerciale și regiilor autonome de interes local”, rezultă „rolul Regiei de subordonare și poziționare în structura administrativă a municipiului .X. ”, precum și faptul că „pentru serviciul de transport public local legat de protecția socială, efectuat de instituțiile publice, nu se datorează T.V.A., întrucât acest serviciu intră în categoria operațiunilor scutite de T.V.A.”

.X. .X. consideră că cele două condiții prevăzute la pct.18 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt îndeplinite, întrucât:

- în primul rând „suma subvenției nu depinde de volumul serviciilor prestate. Subvenția primită de la bugetul local nu depinde de volumul serviciilor prestate, Regia fiind obligată să respecte un grafic de circulație și o frecvență prestabilită nedepinzând de numărul călătorilor transportați, în speță persoane defavorizate, obligație prevăzută de Ordonanța nr.97/1999, respectiv art.4. Astfel, că la sfârșitul fiecărei luni calendaristice .X. .X. întocmește deconturi cu privire la nr.persoane beneficiare de drepturile acordate prin Hotărârile de Consiliul Local, multiplicat cu valoarea stabilită prin Hotărârile de Consiliu Local. Se poate constata că sumele primite de la bugetul local aferentă legitimațiilor gratuite pentru pensionari nu sunt subvenții legate de preț, ci sume acordate Regiei cu titlu de a fi utilizate pentru realizarea protecției sociale prevăzute de acte normative incidente, care stabilesc pentru anumite categorii de persoane, transport public cu gratuități” și „totodată, conform prevederilor art.9 alin.(2) din Legea nr.15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societății comerciale, scopul acordării sumelor necesare pentru facilități la transport, este pentru acoperirea deficiențelor care pot apărea ca urmare a prestării acestor gratuități la transport, fără a acoperi în mod real, determinat sau determinabil cheltuielile cu aceste gratuități.”

- în al doilea rând, „sumele primite de la bugetul local aferente activității de transport nu pot fi determinate înainte de desfășurarea activității, întrucât este imposibil de estimat numărul de călători beneficiari de gratuități care vor circula, necesarul de resurse financiare fiind calculat la sfârșitul fiecărei luni calendaristice pentru luna care a trecut așa cum se poate

*constata în centralizatoarele de decont întocmite. Anticiparea numărului de călători care este efectiv utilizează aceste gratuități este imposibilă ceea ce conduce și la lipsa exactității costurile pe care Regia le va avea și nici veniturile activității prestate, fapt pentru care cuantumul acestor sume virate din bugetul local, se calculează întotdeauna la sfârșitul lunii pentru luna care a trecut.” Societatea menționează că „specificarea în centralizatoarele de decont a numărului de abonamente eliberate este pentru a se putea identifica din punct de vedere statistic numărul pensionarilor (de ex.) sau a altor categorii de călători subvenționați, care călătoresc cu mijloacele de transport în comun, singurul criteriu de calcul al subvenției fiind acela al diferenței între venituri și cheltuieli indiferent de numărul de călători transportați.”*

*Societatea precizează că „organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de actele normative ce reglementează acordarea subvențiilor, cum ar fi Legea nr.92/2007 a serviciilor de transport public local, O.G. nr.97/1999, republicată în anul 2002, etc.”*

.X. .X. susține că a dus la îndeplinire Hotărârile Consiliului Local, primind sume pentru acoperirea acestor facilități încă din anul 2003 „dacă este să ne raportăm de la data intrării în vigoare a Codului fiscal, procedura de lucru fiind aceeași până în prezent”, în condițiile în care a mai fost verificată de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. , pentru perioada 01.01.2004-30.09.2007 și nu s-a constatat nicio neregularitate sau abatere de la procedurile legale privind impunerea de taxă pe valoarea adăugată la aceste gratuități la transport.

*În plus, regia consideră că „T.V.A.-ul aferent sumelor încasate pentru protecția socială acordate de Consiliul Local prin Primăria Municipiului .X. , necesare acordării gratuităților la transportul public, ar fi trebuit să fie solicitat de Primăria Municipiului .X. [...] de la bugetul de stat, urmând a fi virat de către .X. .X. Bugetului de stat”.*

Referitor la majorările de întârziere, .X. .X. menționează că, având în vedere că sumele încasate nu intră în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, fiind incidente prevederile pct.18 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că nu datorează nici accesorii pentru nevirarea taxei pe valoarea adăugată, și pe cale de consecință solicită anularea acestora „întrucât sunt netemeinice și nelegale”.

**II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili**, au efectuat o inspecție fiscală la .X. .X. care a cuprins perioada 01.10.2007 – 31.12.2010 și în urma căreia a fost

Întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.04.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.04.2011, contestată, inspecția fiscală fiind efectuată urmare adreselor nr..X./16.02.2011 și nr.II/.X./07.03.2011 emise de Curtea de Conturi a României – Camera de Conturi a Județului .X. , prin care s-a solicitat verificarea unor aspecte care decurg din acordarea de subvenții de la bugetul local al Municipiului .X. pentru acoperirea diferențelor de preț și tarif la transportul urban de călători efectuat de .X. .X. .

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.10.2007 – 31.12.2010, .X. .X. a efectuat prestări de servicii de transport public local de persoane, pe bază de bilete și abonamente, pentru care a utilizat tarife stabilite prin hotărâri ale Consiliului Local al Municipiului .X. , sub autoritatea căruia își desfășoară activitatea.

Totodată, .X. .X. a efectuat servicii de transport public urban pentru anumite categorii de persoane, în mod gratuit sau la tarife inferioare celor standard, în conformitate cu prevederile unor acte normative emise atât de autoritățile centrale cât și Hotărâri ale Consiliului Local al Municipiului .X. .

Astfel, în perioada verificată au beneficiat de facilități la transportul public urban următoarele categorii de persoane:

- pensionarii, indiferent de vârstă și cuantumul pensiei și persoanele cu vârsta de peste X de ani femei și X de ani bărbați, conform Hotărârii Consiliului Local nr.X/2007,

- persoanele cu handicap și însoțitorii acestora, conform unor liste întocmite de Consiliul Municipal .X. – Administrația Serviciilor Sociale Comunitare, potrivit Legii nr.448/2006, republicată, privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap și Hotărârii Consiliului Local nr.X/2007,

- veteranii de război și vădulele de război, revoluționarii, persoanele persecutate politic, conform Legii nr.44/1994, republicată, privind veteranii de război, precum și unele drepturi ale invalizilor și văduvelor de război, Legii nr.341/2004 a recunoștinței față de eroii martiri și luptătorii care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989, Decretului – Lege nr.118/1990, republicat, privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la data de 06 martie 1945, precum și a celor deportate în străinătate ori constituite în prizonier și Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004,

- elevii și studenții au beneficiat de reducere 50% la abonamentele pentru transportul în comun în baza Hotărârii Guvernului nr.309/1996 privind acordarea de reduceri cu 50% ale tarifelor pentru transportul local în comun, de suprafață și subteran, precum pentru transportul intern auto, feroviar și naval, de care beneficiază elevii și studenții

din învățământul de stat și din învățământul particular acreditat și Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004,

- elevii orfani au beneficiat de gratuitate la transportul în comun acordate sub formă de abonamente lunare pe toate traseele conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004,

- studenții orfani au beneficiat de X bilete gratuit lunar, în baza Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004,

- studenții căminiști au beneficiat de X bilete gratuit lunar, în baza Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004.

Valoarea subvențiilor pe categorii de persoane pentru facilitățile acordate a fost stabilită prin Hotărârile Consiliului Local al Municipiului .X. , după cum urmează:

- pentru pensionari și persoanele cu vârsta de peste X de ani femei și X de ani bărbați a fost stabilit un quantum de X lei/lună/persoană îndreptățită începând cu data de 01.10.2007, conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2007, și de X lei fără T.V.A. începând cu 01.10.2008, conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2008, cu o suplimentare de X lei pentru lunile noiembrie și decembrie 2008 conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2008,

- pentru persoanele cu handicap și însoțitorii acestora a fost stabilit un quantum de X lei/lună, conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2007 și de X lei fără T.V.A. începând cu 01.11.2008, conform Hotărârii Consiliului Local nr.275/2008,

- pentru veteranii de război și văduvele de război, revoluționarii persoanele persecutate politic a fost stabilită valoarea subvenției la X lei, reprezentând contravaloarea fără taxă pe valoarea adăugată a unui abonament pe toate traseele,

- pentru elevi și studenți, în cazul abonamentelor a fost stabilit un quantum între X lei și X lei fără taxă pe valoarea adăugată în funcție de tipul de abonament solicitat și de categoria facilității acordate, respectiv reducere 50% sau gratuitate, iar în cazul biletelor acordate gratuit contravaloarea fără taxă pe valoarea adăugată a biletelor, cuprinsă între .X. și .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin Hotărârea Consiliului Local al Municipiului .X. nr..X./2006, s-a hotărât că .X. .X. să elibereze legitimații de călătorie persoanelor beneficiare de facilități și să țină evidența lunară a acestora, urmând să întocmească lunar deconturi care vor fi depuse cu număr de înregistrare la Primăria Municipiului .X. în vederea decontării.

Pentru încasarea de la bugetul local al Municipiului .X. a subvențiilor aferente serviciilor de transport public urban, efectuate în favoarea persoanelor care au beneficiat de facilități nominalizate anterior, cu excepția persoanelor cu handicap și însoțitorilor acestora, .X. .X. a întocmit

lunar deconturi justificative în care au fost înscrise categoria de beneficiari, subvenția /persoană fără T.V.A., numărul de persoane beneficiare și valoarea subvenției, deconturi care au fost înaintate Primăriei Municipiului .X. pentru avizare. Totalul deconturilor justificative întocmite a fost preluat în facturi emise lunar de .X. .X. către Primăria Municipiului .X. .

În ceea ce privește persoanele cu handicap și însoțitorii acestora, pentru încasarea subvenției aferente serviciilor de transport public urban efectuate în favoarea acestora, .X. .X. a întocmit deconturi justificative și a emis lunar facturi către Consiliul Municipal .X. – Administrația Serviciilor Sociale Comunitare (A.S.S.C.), în care a înscris valoarea subvenției determinată prin aplicarea subvenției/persoană la numărul de beneficiari comunicat lunar .X. .X. de către A.S.S.C.

Organele de inspecție fiscală au constatat că subvențiile primite de la bugetul local, reprezentând contravaloarea serviciilor de transport public local efectuate în favoarea categoriilor de persoane nominalizate anterior, au fost considerate în mod eronat de către .X. .X. operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, fiind evidențiate ca atare în jurnalul de vânzări și în deconturile de taxă pe valoarea adăugată, contrar prevederilor art.126 alin.(9) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora numai operațiunile cuprinse la art.143 și art.144<sup>1</sup> (care nu includ transportul public de persoane) reprezintă operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că transportul public urban de călători efectuat de .X. .X. în favoarea acestor categorii de persoane, reprezintă o prestare de servicii impozabilă în sensul art.126 alin.(1) și art.129 alin.(1) din Codul fiscal, precum și faptul că subvențiile încasate pentru acoperirea diferențelor de tarif reprezintă contrapartida obținută de .X. .X. pentru serviciile de transport public local și se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, așa cum este reglementat la art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru perioada 01.10.2007-31.12.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că subvențiile primite de .X. .X. de la bugetul local, reprezentând contravaloarea serviciilor de transport local efectuate în favoarea categoriilor de persoane nominalizate anterior, au îndeplinit cumulativ condițiile prevăzute la pct.18 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:



- a depins de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate, în sensul că a depins de numărul de persoane care au beneficiat de facilități la serviciile de transport public urban de călători,

- și a putut fi determinată înainte de desfășurarea activității, întrucât valoarea subvențiilor a fost stabilită prin hotărâri ale Consiliului local al Municipiului .X. , în sume absolute sau procentual pe fiecare categorie de persoane beneficiare, anterior aplicării facilităților.

De asemenea, pentru perioada 01.10.2010-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că subvențiile primite de .X. .X. de la bugetul local, reprezentând contravaloarea serviciilor de transport local efectuate în favoarea categoriilor de persoane nominalizate anterior, au îndeplinit cumulativ condițiile prevăzute la pct.18 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- subvenția a fost concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau serviciilor, fiind stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual,

- cumpărătorii au beneficiat de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia a fost mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar fi vândut în afara subvenției, întrucât facilitățile la serviciile de transport au fost acordate direct beneficiarilor prin eliberarea de legitimații de călătorie nominale sau acordarea de bilete (în cazul gratuităților), respectiv prin vânzarea de abonamente la prețuri subvenționate (în cazul reducerilor de preț).

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru serviciile de transport public local prestate cu reducere de tarif la abonamente (elevi și studenți), .X. .X. a aplicat un tratament fiscal diferit din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, pentru aceeași operațiune, contrapartida obținută de la beneficiari a fost inclusă în baza de impozitare, în timp ce partea suportată de la bugetul local a fost considerată operațiune scutită de taxă, cu drept de deducere.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. .X. avea obligația includerii în baza de impozitare a subvențiilor primite de la bugetul local și colectării taxei pe valoarea adăugată aferente la data exigibilității acesteia, respectiv:

- pentru perioada 01.10.2007 - 31.12.2007, data emiterii facturii conform art.134<sup>1</sup> alin.(1) coroborat cu art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2007,

- pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2010, data încasării subvențiilor conform pct.18 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în perioada 01.10.2007 – 31.12.2010, .X. .X. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă subvențiilor încasate de la Consiliul Local .X. pentru reduceri și gratuități acordate unor categorii sociale cum sunt: pensionari, elevi, studenți, persoane cu dizabilități, veterani de război, luptători în revoluție, deținuți politici.**

**În fapt**, în perioada 01.10.2007 – 31.12.2010, pentru serviciile de transport public local de persoane, .X. .X. a încasat subvenții și a acordat reduceri și gratuități, în baza hotărârilor Consiliului Local al Municipiului .X. , unor categorii sociale cum sunt: pensionari, elevi, studenți, persoane cu dizabilități, veterani de război, luptători în revoluție, deținuți politici, fără să colecteze taxa pe valoarea adăugată, considerând că aceste operațiuni se încadrează în prevederile pct.18 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că subvențiile primite de la bugetul local, reprezentând contravaloarea serviciilor de transport local efectuate în favoarea categoriilor de persoane nominalizate anterior, au fost considerate în mod eronat de către .X. .X. operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, fiind evidențiate ca atare în jurnalul de vânzări și în deconturile de taxă pe valoarea adăugată, contrar prevederilor art.126 alin.(9) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,

cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora numai operațiunile cuprinse la art.143 și art.144<sup>1</sup> (care nu includ transportul public de persoane) reprezintă operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că transportul public urban de călători efectuat de .X. .X. în favoarea acestor categorii de persoane, reprezintă o prestare de servicii impozabilă în sensul art.126 alin.(1) și art.129 alin.(1) din Codul fiscal, precum și faptul că subvențiile încasate pentru acoperirea diferențelor de tarif reprezintă contrapartida obținută de .X. .X. pentru serviciile de transport public local și se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, așa cum este reglementat la art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.18 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât au constatat că .X. .X. avea obligația includerii în baza de impozitare a subvențiilor primite de la bugetul local și colectării taxei pe valoarea adăugată aferente la data exigibilității acesteia, respectiv:

- pentru perioada 01.10.2007 - 31.12.2007, data emiterii facturii conform art.134<sup>1</sup> alin.(1) coroborat cu art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2007,

- pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2010, data încasării subvențiilor conform pct.18 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în vigoare la momentul desfășurării operațiunilor, prevede:

**“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și

c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.18 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 30.03.2007-31.12.2009, care precizează:

**“18. (1) Potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul Comunitar, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Se consideră că subvențiile sunt legate direct de preț dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) suma subvenției să depindă de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate;**

**b) suma subvenției să poată fi determinată înainte de desfășurarea activității.**

**(2) Nu intră în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale sau de la bugetul Comunitar care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), cum sunt: subvențiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local, subvențiile acordate pentru efectuarea de investiții proprii.”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale sau de la bugetul comunitar, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare.

De asemenea, se reține că în perioada 30.03.2007-31.12.2009, se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- suma subvenției să depindă de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate;

- suma subvenției să poată fi determinată înainte de desfășurarea activității.

Nu intră în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale sau de la bugetul Comunitar care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), cum sunt: subvențiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local, subvențiile acordate pentru efectuarea de investiții proprii.

Începând cu data de 01.01.2010, pct.18 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice

de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**“18. (1) Potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;**

**b) cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.**

**(2) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin.(1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.”**

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că începând cu data de 01.01.2010, se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;

- cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.

Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin.(1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./29.04.2011, se reține faptul că în perioada 01.10.2007 – 31.12.2010, .X. .X. a efectuat prestări de servicii de transport public local de persoane, pe bază de bilete și abonamente, pentru care a utilizat tarife stabilite prin hotărâri ale Consiliului Local al Municipiului .X. , sub autoritatea căruia își desfășoară activitatea.

Totodată, .X. .X. a efectuat și servicii de transport public urban pentru anumite categorii de persoane, în mod gratuit sau la tarife inferioare celor standard, în conformitate cu prevederile unor acte normative emise atât de autoritățile centrale cât și Hotărâri ale Consiliului Local (H.C.L.) al Municipiului .X. .

Astfel, prin Hotărârea Consiliului Local al Municipiului .X. nr..X./2006, s-a hotărât că .X. .X. să elibereze legitimații de călătorie persoanelor beneficiare de facilități, respectiv pensionarii, elevii, studenții, persoanele cu dizabilități, veteranii de război, luptătorii în revoluție, deținuții politici, și să țină evidența lunară a acestora, urmând să întocmească lunar deconturi care vor fi depuse cu număr de înregistrare la Primăria Municipiului .X. în vederea decontării.

Prin urmare, în perioada verificată au beneficiat de facilități la transportul public urban următoarele categorii de persoane:

- pensionarii, indiferent de vârstă și cuantumul pensiei și persoanele cu vârsta de peste X de ani femei și X de ani bărbați, conform Hotărârii Consiliului Local nr.X/2007,

- persoanele cu handicap și însoțitorii acestora, conform unor liste întocmite de Consiliul Municipal .X. – Administrația Serviciilor Sociale Comunitare, potrivit Legii nr.448/2006, republicată, privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap și Hotărârii Consiliului Local nr.X/2007,

- veteranii de război și văduvele de război, revoluționarii, persoanele persecutate politic, conform Legii nr.44/1994, republicată, privind veteranii de război, precum și unele drepturi ale invalizilor și văduvelor de război, Legii nr.341/2004 a recunoștinței față de eroii martiri și luptătorii care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989, Decretului – Lege nr.118/1990, republicat, privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la data de 06 martie 1945, precum și a celor deportate în străinătate ori constituite în prizonier și Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004,

- elevii și studenții au beneficiat de reducere 50% la abonamentele pentru transportul în comun în baza Hotărârii Guvernului nr.309/1996 privind acordarea de reduceri cu 50% ale tarifelor pentru transportul local în comun, de suprafață și subteran, precum pentru

transportul intern auto, feroviar și naval, de care beneficiază elevii și studenții din învățământul de stat și din învățământul particular acreditat și Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004,

- elevii orfani au beneficiat de gratuitate la transportul în comun acordat sub formă de abonamente lunare pe toate traseele, conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004,

- studenții orfani au beneficiat de X bilete gratuit lunar, în baza Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004,

- studenții căminiști au beneficiat de X bilete gratuit lunar, în baza Hotărârii Consiliului Local nr..X./2004.

Valoarea subvențiilor pe categorii de persoane pentru facilitățile acordate a fost stabilită prin Hotărârile Consiliului Local al Municipiului .X. , după cum urmează:

- pentru pensionari și persoanele cu vârsta de peste X de ani femei și X de ani bărbați a fost stabilit un quantum de X lei/lună/persoană îndreptățită începând cu data de 01.10.2007, conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2007, și de X lei fără T.V.A. începând cu data de 01.10.2008, conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2008, cu o suplimentare de X lei pentru lunile noiembrie și decembrie 2008 conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2008,

- pentru persoanele cu handicap și însoțitorii acestora a fost stabilit un quantum de X lei/lună, conform Hotărârii Consiliului Local nr..X./2007, și de X lei fără T.V.A. începând cu data de 01.11.2008, conform Hotărârii Consiliului Local nr.X/2008,

- pentru veteranii de război și văduvele de război, revoluționari, persoane persecutate politic a fost stabilită valoarea subvenției la X lei, reprezentând contravaloarea fără taxă pe valoarea adăugată a unui abonament lunar pe toate traseele,

- pentru elevi și studenți, în cazul abonamentelor a fost stabilit un quantum între X lei și X lei fără taxă pe valoarea adăugată în funcție de tipul de abonament solicitat și de categoria facilității acordate, respectiv reducere 50% sau gratuitate, iar în cazul biletelor acordate gratuit contravaloarea fără taxă pe valoarea adăugată a biletelor, cuprinsă între .X. lei și .X. lei.

Pentru încasarea de la bugetul local al Municipiului .X. a subvențiilor aferente serviciilor de transport public urban, efectuate în favoarea persoanelor care au beneficiat de facilități, nominalizate anterior, cu excepția persoanelor cu handicap și însoțitorilor acestora, .X. .X. a întocmit lunar deconturi justificative în care au fost înscrise categoria de beneficiari, subvenția /persoană fără T.V.A., numărul de persoane beneficiare și valoarea subvenției, deconturi care au fost înaintate Primăriei Municipiului .X. pentru avizare. Totalul deconturilor justificative întocmite a fost preluat în facturile emise lunar de .X. .X. către Primăria Municipiului .X. .

În ceea ce privește persoanele cu handicap și însoțitorii acestora, pentru încasarea subvenției aferente serviciilor de transport public urban efectuate în favoarea acestora, .X. .X. a întocmit deconturi justificative și a emis lunar facturi către Consiliul Municipal .X. – Administrația Serviciilor Sociale Comunitare (A.S.S.C.), în care a înscris valoarea subvenției determinată prin aplicarea subvenției/persoană la numărul de beneficiari comunicat lunar .X. .X. de către A.S.S.C.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că subvențiile primite de .X. .X. de la Consiliul Local .X. , reprezentând contravaloarea serviciilor de transport local efectuate în favoarea categoriilor de persoane nominalizate anterior, au fost considerate în mod eronat de către .X. .X. operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, fiind evidențiate ca atare în jurnalul de vânzări și în deconturile de taxă pe valoarea adăugată, întrucât transportul public urban de călători efectuat de .X. .X. în favoarea acestor categorii de persoane, reprezintă o prestare de servicii impozabilă, subvențiile încasate pentru acoperirea diferențelor de tarif reprezintă contrapartida obținută de .X. .X. pentru serviciile de transport public local și se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în ceea ce privește subvenția acordată persoanelor cu handicap și însoțitorilor acestora, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv spre exemplificare, se rețin:

- Convenția nr.X/26.02.2008 încheiată între .X. .X. și Administrația Serviciilor Sociale Comunitare .X. , în care se menționează:

*„II. Obiectul convenției.*

*Art.1. Asigurarea de către Regia .X. .X. a transportului urban cu mijloace de transport în comun a persoanelor care dețin legitimații eliberate de către Direcția Generală de Asistență Socială și Protecția Copilului .X. .*

*III. Obligația părților.*

*Art.2. Administrația Serviciilor Sociale Comunitare .X. transmite până pe data de 5 ale lunii curente, situația privind numărul de legitimații eliberate și numărul de legitimații returnate pe luna precedentă, ca urmare a comunicării datelor de către Direcția Generală de Asistență Socială și Protecția Copilului .X. ;*

*Pentru prima lună, numărul total de legitimații este de X, acesta reprezentând baza pentru lunile următoare;*

*Administrația Serviciilor Sociale Comunitare .X. efectuează în termen de 7 zile de la primirea facturii fiscale, plata în contul Regiei Autonome de Transport Public .X. deschis la Trezoreria Municipiului .X.; [...]*

*Art.3. Regia .X. .X. emite factura fiscală în baza situației transmise de Administrația Serviciilor Sociale Comunitare .X. ;[...]"*



- Factura seria PH RTP nr.0006087 din data de 06.03.2008, emisă de .X. .X. către Asociația Serviciilor Comunitare, în valoare de X lei, reprezentând „decont legitimații pentru persoane cu handicap”, cu mențiunea „cf. art.2 din conv. nr..X./26.02.08 și adresei A.S.S.C. nr..X./06.03.2008 – .X. buc.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se rețin următoarele:

- .X. .X. putea determina care era valoarea fiecărei subvenții pentru fiecare categorie de abonament subvenționat înainte de începerea activității prin efectuarea diferenței între prețul nesubvenționat al abonamentelor și valoarea subvenționată a acestora.

- subvenția depindea de volumul serviciilor prestate, în sensul că pentru încasarea de la Consiliul Municipal .X. – Administrația Serviciilor Sociale Comunitare a subvențiilor aferente serviciilor de transport public urban, efectuate în favoarea persoanelor cu handicap și însoțitorilor acestora, .X. .X. întocmea lunar deconturi justificative și emitea facturi către acesta în care înscrisa valoarea subvenției determinată prin aplicarea subvenției/persoană la numărul de beneficiari comunicat lunar .X. .X. de către Consiliul Municipal .X. – Administrația Serviciilor Sociale Comunitare.

Astfel, se reține că subvențiile primite de .X. .X. de la Consiliul Municipal .X. -Administrația Serviciilor Sociale Comunitare, pentru acoperirea totală a tarifului abonamentelor oferite persoanelor cu handicap și însoțitorilor acestora, îndeplinesc condițiile prevăzute la pct.18 alin.(1) din Normele metodologice aplicare a art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01 octombrie 2007 - 31 decembrie 2009, suma totală a subvențiilor și numărul de abonamente subvenționate fiind stabilite prin Convenția nr..X./26.02.2008 încheiată între .X. .X. și Administrația Serviciilor Sociale Comunitare .X. , prin urmare respectivele subvenții se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, în ceea ce privește subvenția acordată celorlalte categorii de persoane defavorizate, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv spre exemplificare, se rețin:

- Factura seria PH RTP nr..X. din data de 03.03.2008, emisă de Regia .X. .X. către Primăria .X. , în valoare totală de .X. lei, reprezentând „decont anexa B2, gratuități veterani” - în sumă de .X. lei, „decont anexa B3, pensionari” – în sumă de .X. lei, „decont anexa B4, elevi” – în sumă de .X. lei, „decont anexa B6, studenți”- în sumă de .X. lei.

- Anexa B2 din data de 04.03.2008 reprezentând „Calculul necesarului de resurse financiare alocate din bugetul local pentru asigurarea gratuităților prevăzute de actele normative în vigoare (Lg.44/1994,

Lg.341/2004 republicată, Decret lege 118/1190, republicat) pentru anumite categorii de cetățeni în legătură cu transportul de călători pe luna februarie 2008”, în care se menționează că s-au eliberat către un număr de X persoane beneficiare, respectiv veterani de război, luptători în revoluție și deținuți politici, un număr de X abonamente în valoare totală de .X. lei. Subvenția acordată conform actelor normative în vigoare: .X. lei/persoană.

- Anexa B3 din data de 04.03.2008 reprezentând „Calculul necesarului de resurse financiare alocate din bugetul local pentru asigurarea gratuităților acordate următoarelor categorii de călători conform Hotărârii Consiliului Local al Municipiului .X. nr..X./31.10.2007, pentru luna februarie 2008”, în care se menționează că s-au eliberat către un număr de .X. persoane beneficiare, respectiv pensionari cu vârstă de până la X de ani femei și X ani bărbați, un număr de .X. autorizații de călătorie gratuite în valoare totală de .X. lei și persoane cu vârstă de peste X de ani femei și X ani bărbați, un număr de .X. autorizații de călătorie în valoare totală de .X. lei. Subvenția acordată conform actelor normative în vigoare: X lei/persoană.

- Anexa B4 din data de 04.03.2008 reprezentând „Calculul necesarului de resurse financiare de la bugetele locale, din veniturile proprii pentru asigurarea reducerilor de tarif acordate cu aprobarea consiliilor locale pentru anumite categorii de cetățeni în legătură cu transportul urban de călători pe luna februarie 2008”, în care se menționează următoarele:

- elevi abonamente X traseu 50%:

Tarif pentru abonament la transportul public stabilit cf. H.C.L.M. nr..X./01.09.2004: 30 Ron.

Tarif pentru elevi: X Ron.

Subvenție acordată conform H.G. nr.309/06.05.1996 și Ordin nr.4055/05.06.1996: .X. Ron

Număr de abonamente eliberate elevilor: .X. Buc.

Număr persoane beneficiare: .X.

Resurse financiare alocate din venituri proprii ale bugetului local: .X. Ron.

[...]

- elevi orfani abon. X tr. 100%:

Tarif pentru abonament la transportul public stabilit cf. H.C.L.M. nr..X./01.09.2004: X Ron

Tarif pentru elevi: - Ron.

Subvenție acordată conform H.G. nr.309/06.05.1996 și Ordin nr.4055/05.06.1996: X Ron.

Număr de abonamente eliberate elevilor: X Buc.

Număr persoane beneficiare: X

Resurse financiare alocate din venituri proprii ale bugetului local: X Ron.

[...]

- elevi orfani abon. toate tr. 100%:

*Tarif pentru abonament la transportul public stabilit cf. H.C.L.M. nr..X./01.09.2004: X Ron*

*Tarif pentru elevi: - Ron.*

*Subvenție acordată conform H.G. nr.309/06.05.1996 și Ordin nr.4055/05.06.1996: .X. Ron.*

*Număr de abonamente eliberate elevilor: X Buc.*

*Număr persoane beneficiare: X*

*Resurse financiare alocate din venituri proprii ale bugetului local: X Ron.*

- Anexa B6 din data de 04.03.2008 reprezentând „Calculul necesarului de resurse financiare alocate de la bugetele locale, din veniturile proprii pentru asigurarea reducerilor de tarif acordate cu aprobarea consiliilor locale pentru anumite categorii de cetățeni în legătură cu transportul urban de călători preliminar pe luna februarie 2008”, în care se menționează următoarele:

• *studenti necăminiști abonamente 1 traseu 50%:*

*Tarif pentru abonament la transportul public stabilit cf. H.C.L.M. nr..X./01.09.2004 și H.C.A. nr.8/2007 : X Ron.*

*Tarif pentru studenți: X Ron.*

*Subvenție acordată conform H.G. nr.309/06.05.1996 și Ordin nr.107/1.09.2004 și H.C.A. nr.8/2007: .X. Ron.*

*Număr de abonamente eliberate studenților: 1.910 Buc.*

*Număr persoane beneficiare: X*

*Resurse financiare alocate din venituri proprii ale bugetului local X Ron.*

[...]

• *studenti orfani X bilete:*

*Tarif pentru abonament la transportul public stabilit cf. H.C.L.M. nr..X./01.09.2004 și H.C.A. nr.8/2007 : X Ron*

*Tarif pentru studenți: - Ron.*

*Subvenție acordată conform H.G. nr.309/06.05.1996 și Ordin nr.107/1.09.2004 și H.C.A. nr.8/2007: .X. Ron.*

*Număr de abonamente eliberate studenților: X Buc.*

*Număr persoane beneficiare: X*

*Resurse financiare alocate din venituri proprii ale bugetului local X Ron.*

Având în vedere cele de mai sus, se rețin următoarele:

- .X. .X. putea determina care era valoarea fiecărei subvenții pentru fiecare categorie de abonament subvenționat înainte de începerea activității prin efectuarea diferenței între prețul nesubvenționat al abonamentelor și valoarea subvenționată a acestora.

- subvenția depindea de volumul serviciilor prestate, în sensul că pentru încasarea de la bugetul local al Municipiului .X. a subvențiilor aferente

serviciilor de transport public urban, efectuate în favoarea persoanelor care au beneficiat de facilități nominalizate anterior, cu excepția persoanelor cu handicap și însoțitorilor acestora, .X. .X. întocmea lunar deconturi justificative în care erau înscrise categoria de beneficiari, subvenția /persoană fără T.V.A., numărul de persoane beneficiare și valoarea subvenției, deconturi ce erau înaintate Primăriei Municipiului .X. pentru avizare. Totalul deconturilor justificative întocmite era preluat de .X. .X. în facturi emise lunar către Primăria Municipiului .X. .

Prin urmare, se reține că ambele condiții prevăzute la pct.18 alin.(1) din Normele metodologice aplicare a art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01 octombrie 2007 - 31 decembrie 2009 sunt îndeplinite și prin urmare respectivele subvenții se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că excepția prevăzută la pct.18 alin.(2) din Normele metodologice în vigoare în perioada 01 octombrie 2007 - 31 decembrie 2009 nu se aplică pentru acest caz, întrucât subvenția nu a fost acordată de către Consiliul Local .X. pentru a acoperi cheltuielile de transport public local ci, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, pentru a acoperi parte din valoarea abonamentului/biletului.

În ceea ce privește perioada 01.01.2010-31.12.2010, din documentele anexate la dosarul cauzei, pentru această perioadă, respectiv spre exemplificare, se rețin următoarele:

- Factura seria PH RTP nr..X. din data de 06.12.2010, emisă de .X. .X. către Asociația Serviciilor Comunitare, în valoare de .X. lei, reprezentând „decont pentru persoane cu dizabilități”, respectiv subvenție acordată pentru un număr de .X. de persoane, la preț unitar de X lei, cu mențiunea „cf.adrese X,X, X/2010”,

- Factura seria PH RTP nr.X din data de 02.12.2010, emisă de .X. .X. către Primăria .X. , în valoare totală de X lei, reprezentând „decont studenți” - în valoare de X lei, „decont elevi” – în valoare de X lei, „decont gratuități” – în valoare de .X. lei și „decont pensionari”- în valoare de X lei.

- Anexa privind „*Calculul necesarului de resurse financiare de la bugetul local al Municipiului .X. , pentru asigurarea gratuităților la transportul public local pentru pensionari și persoane femei/bărbați cu vârste mai mari de 65/70 ani, pentru luna noiembrie 2010*”, în care se menționează că în baza H.C.L.M. nr.235/30.09.2008 s-au eliberat pentru aceste categorii de persoane un număr de X autorizații de transport în valoare totală de .X. lei. Subvenția acordată: X lei/persoană.

- Anexa privind „*Calculul necesarului de resurse financiare de la bugetul local al Municipiului .X. , pentru asigurarea gratuităților la transportul public local pentru veterani, deținuți politici, luptători în revoluție, pentru luna*

noiembrie 2010”, în care se menționează că în baza Legii nr.44/1994, Legii nr.341/2004, republicată, Decret lege 118/1990, republicat, s-au eliberat pentru aceste categorii de persoane un număr de X abonamente în valoare totală de .X. lei. Subvenția acordată: .X. lei, fără TVA/persoană.

- Anexa privind „Calculul necesarului de resurse financiare de la bugetul local al Municipiului .X. , pentru asigurarea reducerilor de tarif și gratuităților la transportul public local pentru studenți pe luna noiembrie 2010”, în care se menționează următoarele:

- studenți necăminiști abonamente X traseu 50%:

Tarif integral/abonament/bilet: X lei cu TVA.

Tarif pentru studenți: X lei cu TVA.

Subvenție acordată: X lei fără TVA.

Număr de abonamente/bilete eliberate: X Buc.

Resurse financiare necesare a se aloca: X Ron fără TVA.

[...]

- studenți orfani X bilete:

Tarif integral/abonament/bilet: X lei cu TVA.

Tarif pentru studenți: -.

Subvenție acordată: .X. lei fără TVA.

Număr de abonamente/bilete eliberate: X Buc.

Resurse financiare necesare a se aloca: X Ron fără TVA.

Valoarea totală a anexei : X lei.

- Anexa privind „Calculul necesarului de resurse financiare de la bugetul local al Municipiului .X. , pentru asigurarea reducerilor de tarif și gratuităților la transportul public local pentru elevi pe luna noiembrie 2010”, în care se menționează următoarele:

- elevi abonamente X traseu 50%:

Tarif integral/abonament: X lei cu TVA.

Tarif pentru elevi: X lei.

Subvenție acordată: X lei fără TVA.

Număr de abonamente eliberate: X Buc.

Resurse financiare necesare a se aloca: X Ron fără TVA.

Valoarea totală a anexei: X lei.

Având în vedere cele de mai sus, se rețin următoarele:

- subvențiile sunt concret determinabile în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv sunt stabilite pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual, prin hotărâri ale Consiliului Local al Municipiului .X. ,

- cumpărătorii beneficiază de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia este mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției, având în vedere că facilitățile de transport public urban de călători se acordă direct beneficiarilor prin eliberarea de

legitimații de călătorie nominale sau acordarea de bilete (în cazul gratuităților), respectiv prin vânzarea de abonamente la prețuri subvenționate (în cazul reducerilor de preț).

Prin urmare, se reține că ambele condiții prevăzute la pct.18 alin.(1) din Normele metodologice aplicare a art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01 ianuarie 2010 - 31 decembrie 2010, sunt îndeplinite și prin urmare respectivele subvenții se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că excepția prevăzută la pct.18 alin.(2) din Normele metodologice în vigoare în perioada 1 ianuarie 2010-31 decembrie 2010 nu se aplică pentru acest caz, întrucât subvenția nu a fost acordată de către Consiliul Local .X. pentru a acoperi cheltuielile de transport public local ci, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, pentru a acoperi parte din valoarea abonamentului/biletului.

În același sens, respectiv pentru includerea în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată a subvențiilor încasate de Regia .X. Local de la Consiliul Local s-a pronunțat și Direcția de legislație în domeniul T.V.A. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresele nr.X/11.09.2008 și nr..X./19.03.2010, precum și Direcția generală legislație și proceduri fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin adresele nr..X./X./24.02.2009, nr..X./06.04.2009 și nr..X./23.03.2010, într-o o speță similară.

Mai mult, având în vedere cele menționate mai sus, se reține poziția constantă a direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în ceea ce privește faptul că subvențiile primite de la bugetul local de către Regiile Autonome de Transport Public Local pentru acoperirea în parte sau în totalitate a contravalorii abonamentelor de transport local pentru anumite categorii de persoane, îndeplinesc condițiile prevăzute de reglementările legale pentru a fi incluse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, întrucât .X. .X. nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare, respectiv nu a inclus în baza de impozitare subvențiile încasate de la bugetul local pentru reduceri și gratuități acordate unor categorii sociale cum sunt: pensionari, elevi, studenți, persoane cu dizabilități, veterani de război, luptători în revoluție, deținuți politici, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatarii colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

**„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“**

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

**„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”**

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./29.04.2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./29.04.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia pentru sumele încasate de la Consiliul Local .X. aferente reducerilor și gratuităților pentru abonamentele acordate anumitor categorii sociale nu avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată întrucât se încadrează în prevederile art.141 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit art.141 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007:

**“ Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării**

**(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:**

**[...]**

**i) prestările de servicii și/sau livrările de bunuri strâns legate de asistența și/sau protecția socială, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități recunoscute ca având caracter social;”**

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.26 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 30.03.2007, care precizează:

**“26. În sensul art. 141 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, entitățile recunoscute ca având caracter social sunt entități precum: căminele de bătrâni și de pensionari, centrele de integrare prin terapie ocupațională,**

**centrele de plasament autorizate să desfășoare activități de asistență socială.”**

Or, .X. .X. , nu este recunoscută ca fiind entitate cu caracter social.

**2). Referitor la suma totală de X lei, reprezentând:**

- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA, **se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la cap.III pct.1) din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./29.04.2011 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de .X. .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./29.04.2011 pentru suma de totală de X lei, reprezentând:

- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriiilor aferente taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de .X. .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./29.04.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,



- **.X. lei** majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,  
X**

X