

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare
a contestatiilor

DECIZIA NR. _____ / _____ **2004**
privind solutionarea contestatiei depusa de
X

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Garda Financiara-Comisariatul General, cu privire la reluarea procedurii administrative, urmare a rezolutiei Parchetului de pe langa Curtea Suprema de Justitie de neincepere a urmaririi penale fata de numitul D B, administratorul **S.C. X S.R.L.**

Obiectul contestatiei il constituie suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita prin procesul verbal incheiat de Garda Financiara.

Avand in vedere Deciziile emise de Directia generala de solutionare a contestatiilor, rezolutia Parchetului de pe langa Curtea Suprema de Justitie si prevederile art.178 (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile art.196 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, Directia generala de solutionare a contestatiilor este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de **S.C. X S.R.L.** in temeiul prevederilor art.1(1) si art.5(2) din OUG nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, modificata si completata prin Legea nr.506/2001.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, modificata si completata prin Legea nr.506/2001.

I. Prin **contestatia formulata** societatea contestatoare considera ca nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita de Garda Financiara prin procesul verbal, invocand in sustinere urmatoarele argumente:

-**S.C. X S.R.L.** functioneaza in baza sentintei civile pronuntata de Judecatorie;

-societatea s-a infiintat in baza Legii nr.31/1990 avand ca obiect de activitate invatamant superior;

- nici societatea contestatoare si nici celelalte institutii de invatamant superior din Romania nu au depus declaratii si nu au fost luate in evidenta Administratiei Financiare ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, nu se fac inregistrari distincte in evidentele contabile si nu se deconteaza taxa pe valoarea adaugata la bugetul de stat.

- la data de 19.09.2002 societatea a mai fost verificata de Garda Financiara care a constatat in mod corect si legal ca societatea isi desfasoara activitatea pe principiul non profit, veniturile societatii provenind exclusiv din taxele scolare in vederea desfasurarii activitatii. In concluzie, la data controlului organele nu au retinut ca societatea ar fi platitoare de taxa pe valoarea adaugata si ca ar datora aceasta taxa la buget.

- in data de 10.10.2002 Garda Financiara a efectuat un nou control prin care a stabilit ca societatea este platitoare de taxa pe valoarea adaugata, desi in intervalul scurs intre cele doua controale nu a survenit nici o modificare a legii.

- activitatea de invatamant superior desfasurata de societate este scutita de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.9 alin.1 lit.e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit caruia sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata activitatile de invatamant prevazute la art.15 alin.5 din Legea invatamantului nr.84/1995 republicata, cu modificarile ulterioare.

-organul de control nu a indicat temeiul legal in baza caruia societatea contestatoare a fost considerata platitoare de TVA , intrucat acesta nu exista. Totodata, contestatoarea considera ca in speta nu sunt aplicabile prevederile H.G nr.401/2000, cap.11 pct.11.4. lit.a), ci prevederile Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata in vigoare incepand cu data de 01.06.2002 si care abroga HG nr.401/2000;

-organul de control in mod eronat a folosit ca temei de calcul al taxei pe valoarea adaugata H.G nr.401/2000, cap.11 pct.11.4. lit.a) abrogata prin Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si in mod eronat a facut "referiri din Legea nr.87/1994 ca fiind baze de calcul."

- Contestatoarea mentioneaza ca prin Decizia Curtea Suprema de Justitie-Contencios Administrativ a precizat "ca orice institutie care are ca surse de venituri numai taxele scolare de inscriere, concurs si examinare percepute de la studenti, neinregistrand venituri din activitatile economice, nu este platitoare de impozit pe profit." In consecinta, pentru veniturile realizate din taxele scolare nu datoreaza impozit pe profit si nici taxa pe valoarea adaugata care este, potrivit Legii nr.345/2002 un impozit indirect care se datoreaza bugetului statului.

- Societatea mentioneaza ca Directia de specialitate din Ministerul Finantelor Publice a comunicat Garzii Financiare ca institutia nu este platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

Pe cale de consecinta, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei, anularea actului de control si exonerarea de la plata sumei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

II. Prin procesul verbal din 14.10.2002, comisari din cadrul Garzii Financiare au efectuat control la **S.C. X S.R.L.** privind modul in care societatea a colectat, inregistrat si virat la bugetul statului taxa pe valoarea adaugata aferenta taxelor scolare incasate.

Obiectul de activitate al societatii verificate este invatamantul universitar, postuniversitar si de doctorat. Societatea a organizat si desfasurat activitate de invatamant superior, cursuri de zi, fara frecventa si fara frecventa la distanta. Inscrierea cursantilor si frecventarea acestor forme de invatamant s-a facut in baza unei taxe stabilite la inceputul fiecarui an universitar.

Societatea a fost autorizata sa functioneze ca societate cu raspundere limitata prin Sentinta Civila pronuntata de Judecatorie.

Organele de control au constatat ca societatea de la data intrarii in vigoare a Legii nr.88/1993, a organizat si desfasurat cursuri de invatamant superior, fara sa obtina de la Ministerul Educatiei Nationale autorizare de functionare provizorie sau acreditare. Ca urmare, organele de control au constatat ca societatea nu poate beneficia de scutire la plata taxei pe valoarea adaugata pentru taxele percepute de la cursanti, intrucat nu se incadreaza in prevederile art.6 cap.A lit.b din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata coroborat cu prevederile cap.IV pct.4.2. din H.G. nr.401/2000, motiv pentru care societatea trebuia sa colecteze, inregistreze si sa vireze la bugetul de stat TVA.

Pentru calcularea taxei pe valoarea adaugata datorata bugetului statului, i s-a solicitat administratorului societatii sa prezinte evidenta financiar-contabila aferenta perioadei ianuarie 2001-iunie 2002.

Intrucat administratorul societatii desi s-a prezentat la sediul Garzii Financiare in data de 10.10.2002 a "refuzat sa puna la dispozitie documentele solicitate in vederea efectuarii controlului" organele de control au procedat la calcularea taxei pe valoarea adaugata datorata de societatea contestatoare, prin estimare, conform prevederilor art.19 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale si a HG 401/2000, cap.11, pct.11.4, lit.a), stabilind in sarcina societatii, in baza " Bilantului contabil incheiat la 31.12.2000" si a "Raportarii semestriale pe perioada 01.01.2001-30.06.2001" taxa pe valoarea adaugata.

Organele de control au consemnat in procesul verbal contestat, in baza adresei transmise Garzii Financiare de catre Administratia Finantelor Publice ca societatea nu mai figureaza la organul fiscal dupa data de 30.06.2001, pe perioada 2001-2002, cu alte documente de raportare depuse.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de control, ***se retin următoarele:***

Referitor la excepția invocată de societate privind reverificarea societății de către Garda Financiară se constată că aceasta este neintemeiată întrucât prin Nota de constatare încheiată de Garda Financiară la data de 19.09.2002 organele de control nu au efectuat decât o analiză a veniturilor și cheltuielilor înregistrate de societatea contestatoare în balanța de verificare încheiată la data de 30.06.2002, nu s-a verificat un anume impozit și nu s-au dispus societății măsuri cu privire la plata unor diferențe de impozite și taxe și nu s-au calculat majorări de întârziere.

Prin procesul verbal din 14.10.2002 Garda Financiară Centrală a verificat modul de colectare și virare la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată datorată pentru veniturile obținute de societatea contestatoare din taxele percepute de la cursanți și a stabilit în sarcina societății contestatoare o taxă pe valoarea adăugată de plată .

În raport de cele reținute, nota de constatare încheiată de Garda Financiară la data de 19.09.2002, se încadrează în categoria actelor premergătoare procesului verbal prin care se face verificarea de fond.

Pe cale de consecință, societatea contestatoare nu se găsește în situația reverificării acelorasi obligații bugetare pentru aceeași perioadă de timp, motiv pentru care excepția ridicată de societate este nefondată, drept pentru care cauza va fi analizată pe fond.

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare poate beneficia de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor din taxele percepute de la cursanți în condițiile în care nu detine autorizație de funcționare provizorie eliberată de Ministerul Educației Naționale.

În fapt, în perioada 2000-2001 societatea contestatoare a încasat de la cursanți taxe școlare pentru activitatea de învățământ universitar, postuniversitar și de doctorat organizată, fără să dețină autorizație provizorie de funcționare sau acreditare, conform Legii nr.88/1993 modificată și completată prin Legea nr.144/1999, eliberată de Ministerul Educației Naționale.

În drept, în conformitate cu art.2 din Legea nr.144/1999 pentru modificarea și completarea Legii nr.88/1993 privind acreditarea instituțiilor de învățământ superior și recunoașterea diplomelor:

"(1) Instituțiile de învățământ superior funcționează pe principiul non-profit, **în conformitate cu criteriile și standardele de evaluare academică și acreditare prevăzute prin lege.**

(2) Institutiile de invatamant superior sunt, in conditiile legii, universitati, academii de studii si altele similare."

La art.31 din Legea nr.144/1999 pentru modificarea si completarea Legii nr.88/1993 privind acreditarea institutiilor de invatamant superior si recunoasterea diplomelor, se mentioneaza:

"(1) Pot desfasura activitati de invatamant superior si pot utiliza denumirile universitate, institut, academie de studii sau altele similare numai institutiile de invatamant superior autorizate sa functioneze provizoriu sau acreditate."

Potrivit art.3 din Legea nr.144/1999 pentru modificarea si completarea Legii nr.88/1993 privind acreditarea institutiilor de invatamant superior si recunoasterea diplomelor:

"(1) Procesul de acreditare a institutiilor de invatamant superior cuprinde doua faze:

a) autorizarea de functionare provizorie, in conditiile prevazute de art. 2 din prezenta lege, care acorda dreptul de organizare a admiterii;

b) acreditarea, care acorda dreptul de a organiza examen de licenta sau, dupa caz, de absolvire si de a elibera diplome recunoscute de Ministerul Invatamantului.

(2) Acreditarea trebuie obtinuta dupa 2 ani de la data absolvirii primei promotii."

Acest act normativ prevede la art.5 pct.c) si d) ca institutia de invatamant superior se infiinteaza prin lege numai dupa parcurgerea procedurilor de evaluare si acreditare.

Totodata, pe perioada supusa verificarii sunt incidente prevederile art.6 A lit.b alin.1) din Ordonanta Guvernului nr.34/1997 privind completarea si modificarea unor reglementari referitoare la taxa pe valoarea adaugata preluata prin art.6 A lit.b) din OUG nr.17/2000, privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza:

"Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata urmatoarele operatiuni:

[...]

b) unitatile si institutiile de invatamant cuprinse in sistemul national de invatamant aprobat prin legea invatamantului nr.84/1995, republicata, cu modificarile ulterioare."

Referitor la acest texte de lege, prin Hotararea Guvernului nr. 512/1998 privind Normele pentru aplicarea O.G.nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, Hotararea Guvernului nr.401/2000 privind Normele de aplicare a OUG nr.17/2000, la pct.4.2. se arata:

"Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata unitatile **autorizate de Ministerul Educatiei Nationale** sa desfasoare activitatile cuprinse in sistemul national de invatamant reglementate de art.15 alin.(5) din Legea invatamantului nr.84/1995, republicata, cu modificarile ulterioare", articol la care se precizeaza ca:

"Sistemul national de invatamant cuprinde:

e) invatamantul superior: invatamantul universitar si invatamantul postuniversitar;"

In raport de prevederile legale mentionate se retine ca pentru a beneficia de scutire de taxa pe valoarea adaugata unitatea de invatamant care desfasoara activitati cuprinse in sistemul national de invatamant trebuie sa fie autorizata sa functioneze provizoriu sau sa fie acreditata.

Prin procesul verbal contestat s-a retinut tocmai faptul ca societatea contestatoare nu a obtinut de la Ministerul Educatiei Nationale autorizatia de functionare provizorie iar prin contestatie aceasta nu aduce nici un argument care sa combata constatarea organelor de control.

Pe cale de consecinta, intrucat nu detine autorizatie de functionare provizorie societatea nu se incadreaza in categoria institutiilor de invatamant care pot beneficia de scutire la plata taxei pe valoarea adaugata conform prevederilor art.6 A lit.b alin.1) din Ordonanta Guvernului nr.34/1997 privind completarea si modificarea unor reglementari referitoare la taxa pe valoarea adaugata, art.6 A lit.b) din OUG nr.17/2000, privind taxa pe valoarea adaugata coroborat cu prevederile pct.4.2. din Hotararea Guvernului nr. 512/1998 privind Normele pentru aplicarea O.G.nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si pct.4.2 din Hotararea Guvernului nr.401/2000 privind Normele de aplicare a OUG nr.17/2000, motiv pentru care taxele scolare incasate in perioada 2000-2001 se incadreaza in categoria operatiunilor impozabile prevazute la art.2 lit.a) din O.G. nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil in perioada ianuarie -14.03.2000, preluat si prin OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aplicabila incepand cu data de 15.03.2000, motiv pentru care societatea avea obligatia sa colecteze si sa vireze taxa pe valoarea adaugata aferenta taxelor incasate de la cursanti.

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia de specialitate, care prin adresa anexata la dosarul cauzei precizeaza ca societatea care desfasoara activitate de invatamant superior fara sa detina autorizatie de functionare nu face parte din sistemul national de invatamant astfel ca *"societatea respectiva nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata prevazuta de art.6 lit.A b) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la data de 31 mai 2002 si art.9 alin.(1) lit.e) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare de la data de 01.06.2002 si, pe cale de consecinta este obligata sa colecteze taxa pe valoarea adaugata pentru serviciile prestate."*

Se retine ca prin contestatia formulata societatea nu contesta cuantumul veniturilor stabilite de organele de control prin estimare pe perioada 2000-2001 ci solicita scutirea la plata taxei pe valoarea adaugata pentru aceste venituri. In consecinta, afirmatia societatii contestatoare ca in

speta sunt incidente dispozitiile Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata nu are fundament legal intrucat in speta, in raport de documentele avute in vedere de organul de control la stabilirea taxei pe valoarea adaugata datorata bugetului statului aferente anilor 2000 si 2001 sunt incidente dispozitiile Ordonantei Guvernului nr.3/2002, republicata cu modificarile si completarile ulterioare si dispozitiile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la data de 31 mai 2002.

Adresa invocata de societate in sustinerea cauzei, anexata in copie la dosarul cauzei, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prin aceasta adresa se fac doar precizari generale asupra societatilor care sunt acreditate ceea ce nu este cazul in speta.

In ceea ce priveste Decizia pronuntata de Curtea Suprema de Justitie -Contencios Administrativ, aceasta nu este izvor de drept si nu este opozabila societatii contestatoare, cu atat mai mult cu cat obiectul contestatiei il reprezinta incadrarea in categoria institutiilor de invatamant scutite la plata taxei pe valoarea adaugata si nu daca societatea este sau nu institutie non-profit.

In raport de cele precizate, intrucat societatea contestatoare nu beneficiaza de scutire la plata taxei pe valoarea adaugata pentru veniturile obtinute din taxele de scolarizare, aceasta datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita de organele de control prin procesul verbal.

Fata de cele precizate, in conformitate cu art.1,3 si 31 din Legea nr.144/1999 pentru modificarea si completarea Legii nr.88/1993 privind acreditarea institutiilor de invatamant superior si recunoasterea diplomelor, art.6 A lit.b alin.1) din Ordonanta Guvernului nr.34/1997 privind completarea si modificarea unor reglementari referitoare la taxa pe valoarea adaugata, art.6 A lit.b) din OUG nr.17/2000, privind taxa pe valoarea adaugata, pct.4.2. din Hotararea Guvernului nr.512/1998 privind Normele pentru aplicarea O.G.nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si pct. 4.2. din Hotararea Guvernului nr.401/2000 privind Normele de aplicare a OUG nr.17/2000 coroborat cu prevederile art.196 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.** ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la comunicare.