



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA NR.57/06.07.2006

privind soluționarea contestației formulate de
CONSTANTA S.R.L. CONSTANȚA
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către SAF - ACF Constanța prin adresa nr..../15.02.2006, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr..../15.02.2006, cu privire la contestația formulată de **CONSTANTA S.R.L.** Constanța, societate cu sediul in Constanța, Bd....., nr....., bl....., având CUI nr.....

Obiectul contestației îl reprezintă măsura dispusă prin Decizia de impunere nr...../04.01.2006 urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr...../30.12.2005, acte administrative fiscale întocmite de inspectori fiscali din cadrul SAF - ACF Constanța, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în cuantum de lei reprezentând:

- lei **TVA fără drept de deducere**
- lei **dobânzi aferente;**
- lei **penalități aferente;**

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de dispozițiile art.177(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost semnată în numele contestatarii de către Cabinetul de Avocat IONESCU IOANA conform Împuternicirii avocațiale nr...../seria nr...../02.02.2006 anexată în original la dosarul contestației fiind astfel îndeplinite condițiile art.176 alin.1 lit.e din același act normativ.

Constatând că în speță sunt îndeplinite și celelalte condiții de procedură prevăzute de Codul de procedură fiscală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța, are

competența să analizeze pe fond dosarul cauzei și să pronunțe soluția legală.

I. Prin contestația înregistrată la SAF - ACF Constanța sub nr...../03.02.2006, CONSTANTA S.R.L. Constanța, prin imputernicitul său legal legal, contestă în totalitate Decizia de impunere nr...../04.01.2006 și Raportul de inspecție fiscală din data de 30.12.2005, întocmite de organele fiscale din cadrul SAF - ACF Constanța, prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații bugetare suplimentare în sumă totală de lei, constând în TVA, dobânzi și penalități de întârziere.

În susținerea contestației petenta invocă următoarele:

-în temeiul dispozițiilor Lg. nr.215/2001 coroborate cu cele ale OUG nr.30/2000 societatea a preluat în administrare unitățile de învățământ preuniversitar, activitate pentru care obține venituri din închirierea unor spații din administrare;

-în vederea obținerii de venituri, societatea efectuează cheltuieli care sunt acoperite prin alocarea unor sume din bugetul Municipiului Constanța;

-urmare acestei activități societatea a înregistrat TVA de rambursat, situație în care prin Decontul de TVA aferent lunii iulie 2005 depus și înregistrat la AFP Constanța sub nr...../2005, a solicitat prin bifarea casetei corespunzătoare, rambursarea soldului negativ de TVA în sumă de lei;

-astfel s-a procedat la efectuarea inspecției fiscale, rezultatele fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală din 30.12.2005, prin care s-au stabilit următoarele:

- TVA deductibil stabilit de societate lei.
- Respingerea dreptului de deducere al TVA în sumă de lei.
- Admiterea dreptului de deducere al TVA în sumă de lei.
- Stabilirea TVA de plată suplimentar în sumă de lei (..... -).
- Calcularea obligațiilor de plată accesorii, respectiv dobânzi în sumă de și penalități în sumă de lei.

Urmare acestor constatări, organul fiscal a emis Decizia de impunere nr...../04.01.2006, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată suplimentare:

- TVA de plată lei
- Dobânzi întârziere lei
- Penalități întârziere lei.

În contextul celor prezentate, prin cererea formulată petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere pentru faptul că, aceasta a fost emisă cu încălcarea dispozițiilor procedurale, respectiv cele ale art.91 alin.1 din Codul de procedură fiscală referitoare la obiectul verificării fiscale, precum și cele ale art.106 din același act normativ potrivit cărora rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris în care se vor prezenta constatările inspecției, iar

în cazul în care se modifică baza de impunere, **pe baza raportului de inspecție se emite Decizia de impunere.**

În acest context societatea apreciază că Decizia de impunere nr...../04.01.2006 este nelegală pentru faptul că aceasta conține alte obligații fiscale suplimentare decât cele stabilite prin Raportul de inspecție din data de 30.12.2005 astfel, în raport s-a stabilit ca obligație de plată TVA în sumă de lei(..... -), precum și accesorii aferente, iar ca măsură respingerea la rambursare a TVA în sumă de lei.

Față de cele prezentate, întrucât în Decizia de impunere nu pot fi cuprinse decât sumele din Raportul de inspecție fiscală, rezultă că Decizia de impunere contestată este nelegală.

Totodată petenta susține că organul de control a făcut confuzie între TVA deductibilă sau de rambursat și TVA de plată, în sensul că TVA în sumă de lei reprezintă TVA dedus de către societate, dar respins la deducere de organul de control situație în care, nu putem considera că TVA-ul respins la deducere poate fi stabilit ca TVA de plată așa cum a stabilit organul de control.

Pentru motivele expuse, societatea solicită anularea deciziei de impunere ca nelegală, în ceea ce privește sumele stabilite ca obligații de plată.

Deasemenea prin cererea formulată societatea solicită admiterea contestației, anularea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de lei, invocând următoarele:

- potrivit dispozițiilor art.145 alin.3 din Codul fiscal, dacă "bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă: a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă";
- potrivit dispozițiilor art.145 alin.13 din Codul fiscal, "Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării obiectivelor proprii de investiții, stocurilor de produse cu destinație specială, finanțate de la bugetul de stat sau bugetele locale, se deduce potrivit prevederilor legale".

În contestație petenta menționează că aceleași dispoziții legale erau prevăzute și în Lg. nr.345/2002 și că în aceleași condiții de fapt și de drept, organele fiscale au acordat dreptul de rambursare a TVA aferentă cheltuielilor efectuate pentru activitatea de administrare, gestionare și întreținere, pentru ca ulterior, fără să intervină nici o modificare de ordin legislativ, să acorde acest drept doar pe bază de prorată aplicată asupra TVA

dedusă de regie, iar prin actul contestat doar pentru TVA deductibilă aferentă Direcției Învățământ.

Prin respingerea dreptului de rambursare a TVA, organul fiscal a dovedit incoerență și acordarea unui tratament diferit în situații identice, situație în care se încalcă dispozițiile art.3, lit.c din Lg. nr.7/2004 privind Codul de conduită etică a funcționarilor publici.

În ceea ce privește fondul problemei, CONSTANTA S.R.L. susține că îndeplinește toate condițiile impuse de lege pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor efectuate.

Astfel potrivit dispozițiilor Codului fiscal, dreptul de deducere presupune ca persoana impozabilă să fie înregistrată ca plătitor de TVA, să realizeze operațiuni taxabile, iar TVA dedusă să fie aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate realizării de operațiuni taxabile sau aferentă investițiilor proprii finanțate din bugetul local folosite pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Regia consideră că îndeplinește condițiile impuse de lege și că realizează alături de alte operațiuni impozabile și operațiuni impozabile constând în activități de administrare, gestionare și întreținere, din care obține venituri supuse TVA, respectiv venituri din închirierea unor spații aferente imobilelor administrate. În vederea obținerii veniturilor mai sus menționate și a atribuțiilor de administrare, regia realizează cheltuieli în baza facturilor emise de furnizori (inclusiv TVA).

Față de cele prezentate, regia susține că sunt îndeplinite toate condițiile impuse prin lege și în consecință poate să-și exercite dreptul de deducere pentru realizarea operațiunilor taxabile, cu atât mai mult cu cât sursa realizării acestor cheltuieli o constituie sumele alocate de la bugetul local, situație pentru care legiuitorul a prevăzut în mod expres posibilitatea deducerii TVA aferente.

Pentru motivele expuse, regia apreciază că organele de control în mod eronat au constatat faptul că regia nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor efectuate pentru obținerea veniturilor din activitatea de administrare, gestionare și exploatare a bunurilor înregistrate în patrimoniu, în condițiile în care s-a demonstrat că CONSTANTA S.R.L. Constanța obține astfel de venituri în baza contractelor de închiriere.

Totodată motivul pentru care, organul de control a respins acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de RON referitor la faptul că, "din activitatea de administrare și gestionare a unităților de învățământ, reparații spital, dotări cu calculatoare a unităților de învățământ, precum și amenajarea parcului copiilor, **nu se obțin venituri...**" este nelegal deoarece,

"CONSTANTA S.R.L. Constanța administrează diverse imobile predate de către Consiliul Local Constanța, iar în schimbul întregii activități de administrare, regia are dreptul de a

exploata și de a obține venituri de pe o parte a spațiilor avute în administrare”

Pentru motivele expuse, petenta solicită admiterea contestației cu consecința desființării actelor atacate și a acordării dreptului de deducere a TVA aferentă activității de administrare în sumă de RON, precum și la rambursarea sumei de RON.

II. În vederea soluționării cererii de rambursare a TVA în sumă de lei înscrisă în decontul de TVA cu sold negativ aferent lunii iulie 2005 și înregistrat la AFP Constanța sub nr...../25.08.2005, organele fiscale din cadrul SAF - ACF Constanța au procedat la verificarea din punct de vedere al TVA a documentelor înregistrate în evidența tehnico-operativă, constatând următoarele:

- în perioada verificată societatea a realizat venituri din operațiuni taxabile aplicând cota standard de 19% (închirieri spații), conform dispozițiilor art.140 alin.1 din Lg. nr.571/2003;
- conform situației prezentate de regie, rezultă că TVA de rambursat este în cuantum de lei.

Din verificarea documentelor înscrise în jurnalele de cumpărări, rezultă că o parte din bunurile achiziționate sunt destinate administrării și gestionării unităților de învățământ preuniversitar și se referă la lucrări de reparații, cheltuieli cu utilitățile (energie, apă, achiziții calculatoare, reparații capitale spital, investiții etc.). Aceste cheltuieli au fost acoperite din alocații bugetare acordate de la bugetul local constanța, sume evidențiate în contul "741" - subvenții.

Din valorificarea fondului de învățământ, regia realizează venituri din închirierea unor spații comerciale (bufete, cabinete medicale din incinta unităților de învățământ, spații de cazare pentru studenți și elevi și refacturarea unor utilități).

În perioada verificată, regia a dedus integral TVA pentru achizițiile destinate activității de gestionare și administrare a unităților de învățământ, pentru cheltuielile reprezentând reparații spital și amenajarea parcului copiilor.

Organul de control precizează că, din aceste activități **nu se obțin venituri** și în consecință regia nu avea drept de deducere a TVA pentru toate aceste achiziții, situație în care au fost încălcate dispozițiile art.127, alin.1 și 2, art.145, alin.3, art.147, alin.5 din Lg. nr.571/2003. Astfel potrivit dispozițiilor art.145 alin.3 din lege, exercitarea dreptului de deducere a TVA se realizează numai dacă "bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile" ori regia, nu are dreptul de deducere integrală a TVA din facturile emise de furnizorii de materiale destinate reparațiilor

și întreținerii terenurilor și clădirilor aparținând unităților de învățământ, spitale, parcuri, precum și a utilităților, deoarece:

- nu realizează în totalitate activități economice în sensul obținerii de profit, ci și activități de pură administrare a bunurilor și serviciilor destinate reparațiilor și întreținerii terenurilor și clădirilor în care-și desfășoară activitatea unitățile de învățământ, spitale, parcuri, fără să factureze această activitate.
- finanțarea tuturor achizițiilor se realizează din alocații primite de la Consiliul Municipal Constanța;
- nu realizează operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA din activitatea de administrare, ci numai venituri din închirierea spațiilor, situație în care dreptul de deducere al TVA se face numai în limita **proratei**.

Prorata a fost calculată de către organul de control pentru TVA dedusă de Direcția de învățământ, organizată în cadrul regiei, deoarece aceasta a înregistrat cheltuielile cu utilitățile și sunt comune pentru activitatea de administrare și închiriere.

Organul de control a constatat că, Direcția de învățământ este organizată în cadrul Regiei cu atribuții exclusive de operațiuni de gestionare a unităților de învățământ, situație în care avea obligația conform dispozițiilor art.147 din Lg. nr.571/2003 să întocmească jurnale pentru cumpărări separat pentru operațiuni care dau drept de deducere precum și separat pentru operațiuni care nu dau drept de deducere și jurnale separate pentru operațiunile care dau drept de deducere pentru care se aplică prorata.

Având în vedere că s-a evidențiat separat doar TVA dedusă pentru achizițiile, reparațiile, investițiile efectuate pentru învățământ, operațiuni considerate de către organul de control ca fiind fără drept de deducere, în timpul controlului s-a stabilit TVA deductibilă la nivelul TVA colectate pentru utilitățile refacturate, iar pentru cheltuielile efectuate de Direcția de învățământ atât pentru activitățile impozabile din punct de vedere al TVA cât și pentru activitatea de învățământ s-a aplicat prorata provizorie de 49.66%, calculată conform dispozițiilor art.147, alin.7 din Lg. nr.571/2003, pentru stabilirea tva cu drept de deducere.

Din verificare s-a constatat că, CONSTANTIA S.R.L. a efectuat reparații capitale la spitalul Constanța susținute cu fonduri alocate tot de la bugetul local, pentru care s-a dedus TVA în sumă de lei. Aceste cheltuieli nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, încălcându-se prevederile art.145 alin.3 din Lg. nr.571/2003 și în consecință nu s-a acordat dreptul de deducere al TVA.

Din aceleași considerente pentru cheltuielile efectuate în parcul copiilor și care nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile TVA, organul de control nu a acordat dreptul de deducere pentru suma de lei.

Față de cele constatate în timpul controlului au rezultat următoarele:

-TVA fără drept de deducere la nivel de regie lei
-TVA cu drept de deducere la nivel de regie lei
(..... lei tva colectată minus lei tva cu drept de deducere rezultă lei datorat, de plată)

▪ TVA de plată lei
Pentru obligația de plată suplimentară s-au calculat accesorii constând în dobânzi în sumă de lei și penalități în sumă de lei.

În aceste condiții situația privind modul de soluționare a cererii de rambursare a TVA se prezintă astfel:

- **Sumă solicitată la rambursare** lei
- **sumă respinsă la rambursare** lei
- **TVA de plată suplimentar** lei
- **dobânzi** lei
- **penalități** lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, având în vedere susținerile părților și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

În fapt, din documentele existente la dosar se reține că, CONSTANTA S.R.L. Constanța s-a înființat în baza Legii nr.15/1990 și a H.C.L.M. Constanța nr.332/02.08.1996, fiind înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr.J13/...../1996, având C.F.

În temeiul dispozițiilor Legii nr.215/2001 privind Administrația publică locală, coroborate cu O.U.G. nr.30/2000 pentru modificarea și completarea legii învățământului, prin H.C.L.M. Constanța nr.499/19.12.2001 s-a hotărât reorganizarea CONSTANTA S.R.L. Constanța prin preluarea în administrarea sa a tuturor unităților de învățământ preuniversitar, clădiri și terenuri, urmând ca anual din bugetul local să fie virată regiei suma necesară bunei funcționări a unităților de învățământ preuniversitar predate în administrare (art.7).

De asemenea, prin H.C.L.M. Constanța nr.245/23.06.2004, s-a trecut în administrarea CONSTANTA S.R.L. Constanța și suprafața de 26605,6 mp situat în Constanța, reprezentând Parc distracției "Țara Piticilor", teren ce aparține domeniului privat al Municipiului Constanța.

Față de cele prezentate, se reține că obiectul de activitate al CONSTANTA S.R.L. Constanța îl constituie administrarea, gestionarea și întreținerea fondului locativ de stat, a spațiilor cu altă destinație decât locuințe, terenuri, piețe agroalimentare, târguri etc, aparținând domeniului public și privat al Municipiului Constanța și exploatarea acestora în condiții de eficiență prin închiriere, asociere și alte forme legale.

Prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA aferent lunii iulie 2005, depus la AFP Constanța și înregistrat sub nr...../25.08.2005, CONSTANTA S.R.L. Constanța a solicitat, în temeiul dispozițiilor art.149, alin.5 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, rambursarea soldului sumei negative a TVA în valoare de lei.

Din verificarea documentelor înregistrate în evidența contabilă în perioada iunie - iulie 2005, organul de control a constatat că regia a dedus TVA pentru toate achizițiile destinate activității de administrare și gestionare a unităților de învățământ, precum și pentru toate cheltuielile efectuate pentru lucrările de reparații la spitale și de amenajare a parcului copiilor etc. Aceste cheltuieli au fost acoperite prin alocații bugetare de la bugetul local Constanța. De asemenea, din valorificarea fondului de învățământ, regia a realizat operațiuni taxabile prin închirierea unor spații comerciale (bufete, cabinete medicale, aflate în incinta unităților de învățământ, spații de cazare pentru elevi și studenți), precum și din refacturarea unor utilități.

În Raportul de inspecție fiscală din data de 30.12.2005, organul de control a consemnat că din activitatea de administrare și gestionare a unităților de învățământ, de reparații a unităților școlare, precum și de amenajare a parcului de distracții, **nu se obțin venituri** și în consecință exercitarea dreptului de deducere al TVA s-a făcut prin încălcarea prevederilor art.145, alin.3, art.147 alin.5 și alin.7 din L.G. nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Urmare celor de mai sus, în urma verificării au rezultat următoarele:

- TVA dedus de regie lei
- **TVA cu drept de deducere** lei
- TVA colectată de regie lei
- TVA solicitată la rambursare lei
- **TVA respins la rambursare** lei
- **fără drept de preluare**
- **TVA de plată stabilit suplimentar** lei

Pentru obligația de plată suplimentară în sumă de lei, în timpul controlului s-au calculat obligații fiscale accesorii constând în dobânzi în sumă de lei și penalități în sumă de lei, accesorii calculate până la data de 30.12.2005.

Urmare celor stabilite în Raportul de inspecție fiscală, organul de control a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite înregistrată sub nr...../04.01.2006.

CONSTANTA S.R.L. Constanța prin Cabinet de avocatură IONESCU IOANA, contestă decizia de impunere susținând că aceasta este nelegală deoarece conține alte obligații fiscale suplimentare față de cele stabilite în Raportul de inspecție fiscală din data de 30.12.2005, încălcându-se astfel dispozițiile art.91 alin 1 și ale art.106 din Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, contestatara consideră că îndeplinește condițiile impuse de Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor efectuate pentru activitatea de administrare și gestionare a unităților de învățământ preuniversitar și a parcului de distracții.

Totodată aceasta susține că realizează operațiuni taxabile (venituri din închirieri) și în consecință poate să-și exercite dreptul de deducere pentru cheltuielile efectuate, în condițiile în care sumele sunt alocate de la bugetul local al Municipiului Constanța.

Mai mult, în aceleași condiții de fapt și de drept, potrivit dispozițiilor L.G. nr.345/2002, fără să intervină modificări de ordin legislativ, organele fiscale au acordat dreptul de rambursare al TVA pentru cheltuieli de aceeași natură, fapt ce demonstrează că, organul fiscal dă dovadă de incoerență și de acordarea unui tratament diferit în situații identice, încălcându-se astfel normele de conduită etică a funcționarului public.

Față de contestația petentei structurată pe trei mari capete de cerere, cauza supusă soluționării o reprezintă legalitatea actelor administrative fiscale respectiv, Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr...../04.01.2006, precum și a măsurii stabilite prin aceste acte privind neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de lei (RON).

1.Referitor la primul capăt de cerere conform căruia Decizia de impunere este nelegală pe motiv că, aceasta conține alte obligații fiscale suplimentare față de cele stabilite prin Raportul de inspecție fiscală.

Petenta susține deasemenea că decizia de impunere nr..../04.01.2006 a fost emisă prin încălcarea dispozițiilor legale din aceste motive fiind lovită de nulitate.

În drept, referitor la forma și conținutul deciziei de impunere, aplicabile speței sunt dispozițiile O.M.F.P. nr.967/06.07.2005 privind Metodologia de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, în vigoare începând cu luna iulie 2005, potrivit căroră:

" CAP.2 lit.A, pct.5

alin.1 După efectuarea verificării, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale va întocmi Raportul de inspecție fiscală și în cazul în care TVA deductibilă sau colectată se modifică față de sumele înscrise în decontul de TVA,

se va întocmi Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar stabilite de inspecția fiscală."

În speță, se reține că, urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală din 30.12.2005, organul de control a stabilit că din lei reprezentând TVA dedus de regie, suma de lei reprezintă TVA fără drept de deducere.

Astfel, suma de lei înregistrată de societate ca TVA deductibilă, se diminuează rămânând tva cu drept de deducere doar suma de lei (anexa 8 la actul de control).

Având în vedere că TVA colectată (de plată) în perioada verificată a fost de lei, prin compensarea acesteia cu suma de lei (TVA cu drept de deducere - anexa 9), rezultă o diferență de TVA de plată de lei.

Pentru această obligație de plată suplimentară, regia datorează accesorii pentru perioada cuprinsă între data înregistrării în evidența contabilă a TVA dedusă eronat de către regie și data controlului.

Se constată că, suma de **lei** reprezentând TVA fără drept de deducere evidențiată în Decizia de impunere nr....../04.01.2006 este o sumă stabilită suplimentar în sarcina societății față de evidențele acesteia. Această sumă anulează pe de o parte TVA de rambursat evidențiată de regie în sumă de **lei**, și în plus rămâne o diferență de **TVA „de plată” în quantum de lei**.

Astfel, față de cele prezentate se reține că, în mod eronat petenta consideră că are **„de plată”** TVA în sumă de lei, în condițiile în care, atât în Raportul de inspecție fiscală cât și în Decizia de impunere, această sumă figurează ca fiind TVA fără drept de deducere care anulează TVA de rambursat în sumă de lei, rămânând ca TVA datorată bugetului de stat (de plată), doar suma de **lei**.

Pentru TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de lei, organul de control a calculat accesorii constând în dobânzi în sumă de **lei**, pentru perioada 25.07.2005 - 30.12.2005 și penalități în sumă de **lei**, pentru perioada 01.08.2005 - 31.12.2005.

Față de cele prezentate se constată că, organul de control a procedat conform dispozițiilor legale mai sus menționate în sensul că, obligațiile fiscale înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare sunt cele evidențiate și în Raportul de inspecție fiscală din data de 30.12.2005, fiind astfel respectate dispozițiile art.91(1), art.106 din Codul de Procedură Fiscală, precum și cele ale O.M.F.P. nr.967/06.07.2005.

Pentru motive expuse, contestația petentei pentru acest capăt de cerere se respinge ca neîntemeiată legal.

2. Cu referire la cel de-al II-lea capăt de cerere, potrivit căruia societatea nu este de acord cu stabilirea în sarcina sa, de către organul de control a sumei de lei ca TVA fără drept de deducere considerând că îndeplinește condițiile de a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor pentru administrarea și gestionarea unităților de învățământ preuniversitar, investiției la Spitalul Clinic de Boli Infecțioase Constanta și amenajării Parcului Copiilor.

Analizând constatările Raportului de inspecție fiscală, organul de soluționare constată că suma de lei reprezentând TVA fără drept de deducere are următoarea structură, (anexa 8 la raport):

-..... lei - TVA aferentă facturilor de cheltuieli și investiții pentru învățământ;

-..... lei - TVA aferentă cheltuielilor cu reparațiile capitale la Spitalul Clinic de Boli Infecțioase Cța;

-..... lei - TVA aferentă facturilor de prestații efectuate de furnizori la Parcul Copiilor;

-..... lei - TVA din prorată fără drept de deducere la Direcția de Învățământ.

În drept, din punct de vedere al TVA perioadei verificate îi sunt incidente prevederile a două acte normative, legea nr.345/2002 și legea nr.571/2003.

Referitor la regimul deducerilor, la art.22(4)lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede:

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

a) operațiuni taxabile;"

iar la art.145 alin.3 din Lg. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

"dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă."

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate de o altă persoană impozabilă;

Față de textele de lege mai sus citate se reține că, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor numai dacă aceste achiziții sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

În conformitate cu prevederile Capitolului IV din Codul fiscal, în sfera operațiunilor impozabile (taxabile) se cuprind:

art.128 (1) - livrarea de bunuri

"orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia"

art.129 - prestarea de servicii este

"orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri".

În conformitate cu prevederile art.155 - facturi fiscale, din același act normativ:

"orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către beneficiar...."

Astfel, față de prevederile legale mai sus menționate, pentru a beneficia de deducerea TVA aferentă cheltuielilor de administrare și gestionare a unităților de învățământ preuniversitar, investițiilor la Spitalul Clinic de Boli Infecțioase Constanța și Parcului Copiilor, CONSTANTA S.R.L. avea obligația să emită factură fiscală către Primăria Municipiului Constanța pentru recuperarea acestor cheltuieli conferindu-le astfel calitatea de operațiuni taxabile.

Din susținerile părților reiese că, regia nu a facturat prestarea activității de administrare și gestionare a unităților de învățământ preuniversitar, a investiției la Spitalul Clinic de Boli Infecțioase Constanța și a Parcului Copiilor.

În acest context se apreciază că, CONSTANTA S.R.L. nu realizează venituri din activitatea de administrare și gestionare în discuție, situație în care această activitate nu este impozabilă.

Astfel, pentru această activitate regia nu are dreptul de a-și deduce TVA aferentă achizițiilor necesare desfășurării activității de administrare și gestionare a unităților de învățământ preuniversitar, investiției la Spitalul Clinic de Boli Infecțioase Constanța și amenajării Parcului copiilor.

Mai mult, în conformitate cu prevederile din Hotărârile Consiliului Local al municipiului Constanța, acoperirea cheltuielilor de administrare a unităților de învățământ preuniversitar, a parcului de distracții "Țara Piticilor" și a investiției la Spitalul de Boli Infecțioase Constanța, efectuate de către CONSTANTA S.R.L. Constanța, se face din alocații de la bugetul local.

Reiese astfel că, achiziționarea de bunuri și servicii de la furnizori de specialitate, destinate reparațiilor unităților de învățământ, a Spitalului Clinic de Boli Infecțioase precum și lucrările de amenajare a Parcului copiilor, este în sarcina primăriei, fapt pentru care acestea se suportă din bugetul local. Faptul că unitățile în cauză sunt doar încredințate regiei pentru administrare și gestionare, nu schimbă natura acestor operațiuni

raportat la dispozițiile legale privind TVA și în consecință pentru regie aceste operațiuni sunt netaxabile.

În concluzie, regia are drept de deducere pentru achizițiile destinate celor trei obiective dacă le suportă din fonduri proprii, refacturându-le primăriei pentru obținerea de venituri, condiții ce trebuiesc îndeplinite cumulativ.

Și totuși, așa cum s-a reținut în actul de control și cum susține chiar și petenta, pentru o parte a activității de administrare și gestionare a unităților de învățământ, în perioada verificată, iunie - iulie 2005, regia a realizat unele venituri din închirierea unor spații și din refacturarea unor utilități.

Pentru cheltuielile efectuate cu spațiile închiriate și cu utilitățile refacturate, regia are drept de deducere a TVA aferentă, în conformitate cu prevederile art.145 (3) din C.F.

Reiese că, pentru activitatea de învățământ, regia a achiziționat bunuri și servicii care au fost utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere (închirierile și refacturările de utilități), cât și pentru realizarea de operațiuni fără drept de deducere (pentru care nu a obținut venituri).

In drept, pentru anul 2003, referitor la modalitatea de stabilire a taxei pe valoarea adăugată de dedus în funcție de cele două tipuri de operațiuni (operațiuni ce dau drept de deducere cât și operațiuni ce nu dau dreptul de deducere) la art.23 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată se precizează:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Deducerea taxei pentru persoanele impozabile cu regim mixt

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

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

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

(4) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se deduce. [...].

(7) Pro-rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv

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

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

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

(11) Regularizarea deducerilor operate după pro-rata provizorie se realizează prin aplicarea pro-rata definitivă asupra sumei taxei pe valoarea adăugată deductibile aferente achizițiilor prevăzute la alin. (5). Diferența în plus sau în minus față de taxa dedusă, conform pro-rata provizorie, se înscrie pe un rând distinct în decontul ultimei perioade fiscale”.

Față de situația prezentată și în conformitate cu prevederile legale mai sus menționate, la nivel de regie exista obligația de a întocmi separat jurnale de cumpărări pentru:

- operațiuni care dau drept de deducere;
- operațiuni care nu dau drept de deducere;
- operațiuni care dau drept de deducere pentru care se aplică prorata.

Valoarea taxei pe valoarea adăugată de dedus trebuia stabilită în limita pro ratei.

Având în vedere specificul activității desfășurate de regie se reține ca aceasta nu are drept de deducere în totalitate a TVA din facturile emise de furnizorii de bunuri și servicii destinate reparațiilor și întreținerii terenurilor și clădirilor în care își desfășoară activitatea unitățile de învățământ, precum și reparațiilor la spital, dotării cu calculatoare a unităților de învățământ și amenajării parcului copiilor, pentru că regia nu realizează în totalitate operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, ci doar din activitatea de închiriere a unor spații din unitățile de învățământ unde obține venituri și pentru care își poate deduce TVA numai în limita pro ratei calculate ca raport între totalul veniturilor impozabile din punct de vedere al TVA și totalul veniturilor realizate de regie.

În această situație, regia este o persoană juridică plătitoare de TVA cu regim mixt întrucât efectuează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere și avea obligația organizării evidenței separate a gestiunilor achiziționării de bunuri și servicii potrivit destinației stabilite și în conformitate cu prevederile legale enunțate mai sus.

Astfel, regia a dedus în mod eronat TVA pentru toate achizițiile destinate activității de gestionare și administrare a unităților de învățământ, pentru toate cheltuielile reprezentând reparații la Spitalul Județean Constanța, dotări cu calculatoare a unităților de învățământ și amenajarea parcului copiilor "Tara piticilor".

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat legal la neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru administrarea și gestionarea activităților de învățământ, reparații la Spitalul Județean Constanța, amenajarea parcului de distracții "Tara piticilor" și dotarea cu calculatoare a unităților de învățământ, întrucât aceste operațiuni nu reprezintă activități impozabile din punct de vedere al TVA, regia obținând venituri numai din închirierea unor spații pentru care organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere a TVA din achiziții utilități la nivelul TVA colectate.

În mod normal, regia nu ar fi trebuit să colecteze și nici să deducă TVA pentru utilitățile refacturate.

Pentru faptul că regia în mod eronat a colectat TVA, organul fiscal a acordat și dreptul la deducere a TVA pentru utilitățile achiziționate la nivel de TVA colectată.

Același principiu s-a aplicat și în situația în care, pentru gestionarea căminelor, regia efectuează cheltuieli de reparații, investiții, cheltuieli materiale și realizează venituri din chirii.

Astfel întrucât jurnalul de cumpărări întocmit la nivelul Direcției pentru învățământ este ținut global, pentru școli și cămine, nu s-a putut separa TVA dedusă numai pentru cămine, fapt pentru care organele de control au acordat dreptul de deducere la

nivelul TVA colectate pentru veniturile obținute din închirieri cămine.

Pentru restul de cheltuieli efectuate de Direcția de Învățământ și care se referă atât la activitățile impozabile cât și la cele neimpozabile, organele de control au stabilit TVA cu drept de deducere prin aplicarea "proratei", așa cum prevăd dispozițiile legale mai sus enunțate. Prorata provizorie rezultată este în procent de 49,66%, și care aplicată la totalul TVA dedusă prin aplicarea cotei standard de TVA asupra cheltuielilor efectuate pentru Direcția de Învățământ, a rezultat TVA fără drept de deducere în sumă de lei.

În ce privește TVA aferentă cheltuielilor cu reparațiile capitale la Spitalul Clinic de Boli Infecțioase Constanța, în sumă de lei și TVA aferentă operațiunilor de amenajare a parcului copiilor, în sumă de lei, se reține că acestea se încadrează în categoria operațiunilor netaxabile pentru că sunt ale primăriei (încredințate regiei pentru administrare și gestionare), sunt suportate din sume alocate de la bugetul local, și în consecință aceste două sume reprezintă TVA fără drept de deducere pentru regie.

Suma de lei reprezintă o eroare de calcul din aplicarea proratiei reprezentând taxa fără drept de deducere.

În concluzie, pentru perioada iunie - iulie 2005 CONSTANTA S.R.L. Constanța avea drept de deducere pentru TVA în sumă de lei față de lei cât a înregistrat regia, rezultând astfel o diferență de TVA fără drept de deducere în sumă de lei.

Referitor la capătul de cerere potrivit căruia petenta susține că îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate realizării obiectivelor proprii de investiții, în conformitate cu prevederile art.145 (13) din Codul fiscal, se rețin următoarele:

În drept, art.145 (13) din Lg 571/2003 republicată, invocat de petentă, prevede:

"taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării obiectivelor proprii de investiții (...) finanțate de la bugetul de stat sau bugetele locale se deduce potrivit prevederilor legale".

Față de textul de lege invocat, TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea realizării obiectivelor proprii de investiții, se deduce.

Se reține astfel că, aceste prevederi se referă în mod expres la realizarea obiectivelor proprii de investiții, ori în speță, CONSTANTA S.R.L. nu demonstrează că realizează investiții proprii, în condițiile în care obiectivele la care se fac reparațiile nu

figurează în patrimoniul regiei așa cum rezultă din balanța de verificare întocmită la data de 31.07.2005.

Așa cum însăși petenta susține, regia doar administrează și gestionează unitățile de învățământ preuniversitar, parcul de distracții și reparațiile capitale de la Spitalul Clinic de Boli Infecțioase Constanța, unități care aparțin patrimoniului public al municipiului Constanța.

Astfel, bunurile și serviciile achiziționate se înscriu în activitatea de administrare și gestionare prestată de CONSTANTA S.R.L. în beneficiul obiectivelor ce aparțin patrimoniului public al Primăriei Municipiului Constanța. Chiar dacă aceste bunuri și servicii sunt finanțate de la bugetul local, CONSTANTA S.R.L. nu realizează investiții proprii destinate operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care dispozițiile articolului de lege mai sus invocat, nu sunt incidente speței supuse analizei.

În raport de cele mai sus prezentate, motivele invocate de contestatară în susținerea cauzei nu sunt întemeiate, deoarece așa cum am arătat în cuprinsul prezentei, *activitatea de administrare și gestionare a unităților de învățământ preuniversitar, amenajare și întreținere a parcului de distracții și reparații spitale, este finanțată din sume alocate de la bugetul local, iar bunurile și serviciile achiziționate de către regie nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile*, motiv pentru care urmează a se respinge cererea formulată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia, în aceleași condiții de fapt și de drept, organele fiscale au acordat CONSTANTA S.R.L. Constanța dreptul de rambursare a TVA aferentă cheltuielilor efectuate pentru activitatea de administrare și gestionare, apreciem că Serviciul Soluționare Contestații nu se poate pronunța decât asupra contestațiilor formulate împotriva măsurilor stabilite prin actele administrative fiscale, care potrivit prevederilor Codului de Procedură Fiscală intră în competența sa.

Susținerile care nu privesc contestația de față rămân fără obiect și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

4. Referitor la suma de lei reprezentând dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată, stabilite prin Decizia de impunere nr.../04.01.2006 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală din data de 30.12.2005, se reține că stabilirea de dobânzi și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al dobânzilor și

penalităților, CONSTANTA S.R.L. datorează și suma de lei cu titlu de dobânzi și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", art.116 și art.121 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează **să fie respinsă ca neîntemeiată.**

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.179 și 186 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate de CONSTANTA S.R.L. Constanța împotriva Deciziei de impunere nr...../04.01.2006 și a Raportului de inspecție fiscală din data de 30.12.2005, acte administrativ fiscale emise de reprezentanții SAF - ACF Constanța, pentru suma de lei reprezentând:

- lei TVA fără drept de deducere
- lei dobânzi aferente;
- lei penalități aferente;

În conformitate cu dispozițiile art.180 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 republicată, decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la data primirii prezentei, în temeiul art.188 alin.(2) din același act normativ, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

D.G./4Ex.
06.07.2006