

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
 Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. I 2007
privind soluționarea contestației depusa de
S.C. S SA

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala a fost sesizata de SC S SA printr-o adresa fara numar si de Directia generala a finantelor publice asupra contestației formulata de **SC S SA** împotriva Deciziei de impunere din 26.06.2007, încheiata de organele de inspecție fiscala ale Direcției generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata, majorari de intarziere aferente, impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicata, in raport de data luarii la cunostinta a deciziei de impunere, respectiv 28.06.2007, conform semnaturii aplicata pe decizia de impunere si de data inregistrarii contestatiei la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, respectiv 06.07.2007, asa cum rezulta din stampila registraturii acestei institutii.

Vazand ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 si art. 209 alin. (1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

I. S.C S S.A. contesta partial decizia de impunere din 26.06.2007 emisa de organele de inspectie fiscala ale Directiei

generale a finantelor publice – Activitatea de inspectie fiscala, precizând următoarele:

In baza contractului incheiat cu SC A SRL si a altui contract, SC S IMI SA, in perioada noiembrie 2001 – 31.03.2006, a executat lucrari de instalatii (prestari servicii) pentru U.

Facturile intocmite in perioada decembrie 2001 – august 2002, pentru productia de lucrari de instalatii executata in perioada noiembrie 2001 – iunie 2002, au fost intocmite conform legislatiei in vigoare. SC S SA a colectat si a evidentiat in contabilitate TVA aferenta.

U, prin Legea nr. 245/2002, a fost acreditata ca institutie de invatamant, integrata in sistemul national de invatamant.

Prin urmare, pentru lucrarile de instalatii efectuate la cladirea U, aceasta a fost scutita de plata TVA, ca institutie non – profit, universitatea prevalandu-se de prevederile art. 8 alin. (1) lit. I si art. 9 alin. (1) lit. e din Legea nr. 345/2002, precum si de prevederile art. 15 alin. (5) din Legea invatamantului nr. 84/1995.

Din acest moment, U a inceput presiunile asupra SC S SA pentru a intocmi facturi fara TVA, cu mentiunea « scutit la plata TVA ».

Datorita acestui fapt si intrucat prevederile Legii nr. 345/2002, care reglementeaza modul de stabilire, decontare si colectare a TVA, sunt interpretative, SC S SA a solicitat Ministerului Finantelor Publice precizari cu privire la faptul daca activitatea de prestari servicii efectuate pentru cladirea aferenta activitatii de invatamant apartinand U presupune plata TVA sau scutirea de TVA.

Ministerul Finantelor Publice, prin Directia generala a finantelor publice, mentioneaza ca "factura fiscala emisa de SC S SA, in calitate de furnizor se completeaza la rubrica TVA cu scutit conform art. 9 alin. (1) lit. e din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata".

La un interval de 20 de zile de la primirea adresei mai sus mentionata, Directia generala a finantelor publice, precizeaza ca "in ceea ce priveste lucrarile executate pentru o institutie de invatamant se va aplica cota de 19%". Totodata, se precizeaza ca prestarile de servicii "sunt operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere".

In data de 25.07.2002 SC S SA a primit adresa Ministerului Educatiei si Cercetarii la care era anexat raspunsul Ministerului Finantelor Publice, la solicitarea U de a clarifica aplicarea art. 9 alin. (1) lit. e din Legea nr. 345/2002. Din acest raspuns rezulta, din coroborarea

art. 8 alin. (1) lit. c cu art. 9 alin. (1) lit. e, ca si prestarea de servicii pentru activitatea de invatamant este scutita de TVA.

In luna septembrie 2002, U a obligat SC S SA sa storneze toate facturile intocmite in perioada iunie 2002 – septembrie 2002 (facturi intocmite cu TVA) si neachitate pana in luna septembrie 2002. U a conditionat achitarea lucrarilor de instalatii neachitate de 4 luni, numai dupa intocmirea facturilor fara TVA.

SC S SA a intocmit facturi fara TVA, dar a continuat sa colecteze TVA, evidentiat in contabilitate, pana la data de 28.12.2002 si in luna ianuarie 2003 intrucat prin situatiile de lucrari U a achitat si TVA.

In luna iulie 2003, SC S SA a stornat facturile intocmite in perioada februarie – iulie 2003 si a intocmit facturi diminuate cu suma de x lei, diminuare care s-a reflectat prin reducerea veniturilor anului 2003.

II. Prin raportul de inspectie fiscala din 26.06.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor , au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe profit perioadele supuse inspectiei fiscale au fost **01.04.2002 – 31.12.2006**, respectiv **01.04.2002 – 31.12.2005**.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta facturilor emise catre U:

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA pentru perioada decembrie 2002 – decembrie 2006 la facturile emise catre U. Societatea a considerat ca este o activitate scutita fara drept de deducere si a calculat pro – rata in anii 2002 si 2003.

Din prevederile art. 9 alin. (1) lit. e din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata reiese ca lucrarile executate catre o unitate de invatamant nu sunt scutite de TVA.

In toate facturile emise catre U la denumirea produselor si a serviciilor este in scris "lucrari de instalatii [...]", iar emiterea facturilor s-a efectuat pe baza de situatii de lucrari.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au colectat TVA pentru lucrarile de instalatii executate catre U.

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA si pentru perioada ianuarie 2004 – decembrie 2006, intrucat lucrarile de instalatii efectuate de SC S SA catre U nu se incadreaza in prevederile art. 141 alin. (1) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Urmare analizei facturilor si situatiilor de lucrari, organele de inspectie fiscala au stabilit baza impozabila pentru calcularea TVA pornind de la totalul general al situatiilor de lucrari, care a fost diminuata cu 5% reprezentand garantii de buna executie conform contractelor si tinand seama de corectii aprobate de beneficiar prin situatii de lucrari pentru fiecare caz in parte. De asemenea, a fost colectata TVA pentru avansuri incasate, pentru garantii incasate.

Pentru facturile din 16.09.2004 si din 25.01.2005, conform pct. 59 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in luna aprilie 2004 deoarece situatia de lucrari apartine lunii decembrie 2003 si data acceptarii acesteia este luna aprilie 2004.

In perioada septembrie – noiembrie 2002 societatea a emis facturi catre U fara TVA, dar a colectat TVA in jurnalul de vanzari.

Anterior acestei perioade, respectiv iunie 2002 – august 2002, societatea a emis facturi fiscale cu TVA catre U.

In lunile iulie si septembrie 2003 societatea a stornat TVA colectata din facturile emise cu TVA pana la luna septembrie 2002 si TVA colectata inscrisa in jurnalele de vanzari din perioada septembrie – noiembrie 2002 si ianuarie 2003 si TVA cuprinsa in valoarea facturilor emise catre U in perioada decembrie 2002 si februarie - iunie 2003 dar neevidentiata in facturi si jurnale de vanzari, diminuand productia anului 2003.

Pentru facturile emise catre U in anii 2004 – 2006 societatea nu a mai inscris TVA colectata nici in facturi si nici in jurnalul de vanzari.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA pentru facturile emise catre U in perioada decembrie 2002 – iunie 2003 .

Societatea a inregistrat in contabilitate TVA colectata diminuata cu TVA aferenta a 4 facturi, considerand operatiunile de prestari servicii efectuate catre U, scutite de TVA in perioada emiterii celor patru facturi, prin aceasta corectand TVA colectata.

In fapt, este vorba de diminuarea obligatiei de plata a TVA aferenta lunii octombrie 2003 si decembrie 2003. Avand in vedere ca prestarile de servicii executate de societate nu se incadreaza in categoria

operatiunilor scutite potrivit prevederilor art. 9 alin. (1) lit. e din Legea nr. 345/2002, organele de inspectie fiscala au procedat la repunerea TVA colectata aferenta lunilor octombrie si decembrie 2003.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au calculat o diferenta de impozit pe profit nedeclarat ca urmare a faptului ca taxa pe valoarea adaugata deductibila a fost acceptata de organul fiscal, iar aceste sume inregistrate in conturile de cheltuieli au fost considerate nedeductibile. Diferenta de impozit pe profit a fost influentata si de alte deficiente constatate de organele de inspectie fiscala si necontestate de societate.

III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca prestarile de servicii facturate de SC S SA catre U sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata sau operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

In fapt, in perioada decembrie 2002 – decembrie 2006, SC S SRL a emis catre U facturi fara TVA, considerand ca operatiunile de prestari servicii executate, reprezentand lucrari de instalatii, sunt operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere.

Organele de inspectie fiscala au calculat TVA colectata pentru aceste operatiuni, stabilind in sarcina contestatoarei TVA de plata, tinand cont si de taxa pe valoarea adugata deductibila pentru care societatea avea drept de deducere si pe care a inregistrat-o in conturile de cheltuieli.

Taxa pe valoarea adaugata de plata a fost stabilita si ca urmare a altor constatari necontestate de societate.

In drept, potrivit art. 9 alin. (1) lit. e din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la data de 31.12.2003, *“sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele activități de interes general:*

[...]

e) *activitatea de învățământ prevăzută la art. 15 alin. (5) din Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările ulterioare, desfășurată de unitățile autorizate de Ministerul Educației și Cercetării și care sunt cuprinse în sistemul național de învățământ, precum și achiziționarea de către acestea de documentație tehnică și materiale de construcții destinate învățământului de stat și particular, precum și de aparatură, utilaje, publicații și dotări pentru procesul didactic. Sunt, de asemenea, scutite cantinele organizate pe lângă unitățile cuprinse în sistemul național de învățământ autorizate de Ministerul Educației și Cercetării;*

[...]”.

La art. 8 alin. (2) din același act normativ se precizează ca *“operațiunile scutite de taxa pe valoarea adăugată sunt reglementate prin lege și nu se admite extinderea lor prin analogie.”*

Pentru perioada ianuarie 2004 – decembrie 2006 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 141 alin. (1) lit. f care precizează:

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

[...]

f) *activitatea de învățământ prevăzută de Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare, desfășurată de unitățile autorizate, inclusiv activitatea căminelor și a cantinelor organizate pe lângă aceste unități, formarea profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de către instituțiile publice sau de către alte entități recunoscute, care au aceste obiective;*

[...]”.

Astfel, având în vedere cadrul legislativ prezentat mai sus, rezulta că prestarile de servicii executate către o unitate de învățământ autorizată nu sunt scutite de TVA.

Din analiza facturilor emise de SC S SA către U, se reține că la rubrica privind “denumirea produselor sau a serviciilor” este menționat “lucrări de instalații [...]”, iar emiterea facturilor s-a efectuat pe baza situațiilor de lucrări.

Societatea contestatoare nu a vandut materiale de constructii ca atare, ci a executat lucrari de instalatii, care reprezinta prestari de servicii impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata si pentru care avea obligatia sa emita facturi cu TVA.

SC S SA este prestator de servicii conform clasificatiei CAEN, iar U nu poate beneficia de scutire de TVA intrucat aceasta a contractat si achizitionat prestari de servicii, respectiv lucrari de instalatii si nu materiale de constructii.

Referitor la activitatile de interes general scutite de TVA conform art. 141 alin. (1) lit. f, se retine ca acestea reprezinta numai activitatea de invatamant prevazuta de Legea invatamantului nr. 84/1995, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, desfasurata de unitati autorizate, inclusiv activitatea caminelor si a cantinelor, formarea profesionala a adultilor, precum si prestarile de servicii si livrarile de bunuri strans legate de acestea, efectuate de instituti publice sau de catre alte entitati recunoscute, care au aceste obiective.

Tinand cont de specificul activitatii desfasurate de SC S SA in perioada verificata, se retine ca aceasta nu este o "entitate recunoscuta" in sensul reglementarii legii si, prin urmare, pentru prestarile de servicii facturate U avea obligatia sa calculeze si sa evidentieze TVA colectata aferenta acestor operatiuni.

In sensul celor de mai sus sunt si punctele de vedere ale Ministerului Finantelor Publice – Cabinet secretar de stat si Directiei generale de politici si legislatie privind bugetul general consolidat din cadrul Ministerului Finantelor Publice, emise catre U.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca operatiunile desfasurate de societate nu se incadreaza in prevederile art. 9 alin. (1) lit. e din Legea nr. 345/2002 si art.141 alin.(1) lit.f) din Legea nr.571/2003, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au calculat TVA colectata pentru aceste operatiuni, stabilind in sarcina contestatoarei TVA de plata tinand cont si de TVA deductibila calculata pe baza de pro rata si inregistrata de societate pe cheltuieli deductibile in contul 635 – "cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate".

In consecinta, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de SC S SA va fi respinsa ca neintemeiata.

In ceea ce priveste adresa Directiei generale de politici si legislatie fiscala din cadrul Ministerului Finantelor Publice, invocata in sustinerea contestatiei, se retine ca aceasta nu contravine constatarilor

organelor de inspectie fiscala, intrucat reprezinta un raspuns catre Un la solicitarea acesteia de a i se preciza daca pentru operatiunile scutite de TVA conform art. 9 alin. (1) lit. e din Legea nr. 345/2002 trebuie sa se factureze sau nu cu TVA, insa prin intrebarea formulata, U nu precizeaza ce activitati facturau furnizorii, considerand ca acestea se incadreaza in prevederile legale mai sus mentionate.

2) Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata a fost respinsa ca neintemeiata contestatia SC S SA, aceasta se va respinge si pentru suma cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Se retine, totodata, ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata.

3) Referitor la suma totala reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi pe fondul cauzei in conditiile in care, prin contestatie, SC S SA nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.

In fapt, prin decizia de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

Din aceste sume societatea contesta impozitul pe profit calculat ca urmare a reintregirii bazei de impunere pentru calculul impozitului pe profit si majorarile de intarziere aferente, fara sa aduca niciun argument in sustinerea contestatiei, nici prin aceasta si nici ulterior prin completarea inregistrata la Directia generala a finantelor publice.

In drept, la art. 206 alin. (1) lit. c si lit.d din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipuleaza urmatoarele:

“12.1. Contestatia poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

[...]”.

Din dispozitiile legale mentionate mai sus, se retine ca in contestatie societatea trebuie sa mentioneze atat motivele de fapt cat si de drept, precum si dovezile pe care se intemeiaza contestatia, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste un act administrativ fiscal.

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si faptul ca societatea nu aduce niciun argument de fond in sustinerea contestatiei care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitii legale, prin care sa combata si sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia formulata de SC S SA ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 8 alin. (2) si art. 9 alin. (1) lit. e din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 141 alin. (1) lit. f din Legea nr. 571/2003, art. 206 alin. (1) lit. c si lit.d art. 209 si art. 213 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulata de **SC S SA** referitoare suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente.

2) Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de **SC S SA** referitoare suma totala, reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

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