



MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala a Finantelor Publice
a judetului Suceava
Str. Vasile Bumbac nr.7, Suceava
Telefon/Fax: 0230/521358

DECIZIA NR. _____

din data de _____

privind soluționarea contestației formulate de **S.C. S.R.L.** din localitatea,
înregistrată la Direcția Generală
a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./26.09.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr./19.09.2008 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./26.09.2008, cu privire la contestația formulată de S.C. S.R.L. din localitatea, județul Suceava.

S.C. S.R.L. din localitatea contestă Decizia de impunere nr./12.08.2008, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind **suma delei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță au fost întrunite condițiile prevăzute în art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr./12.08.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./12.08.2008, întocmite de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava– Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă delei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la deducere.

Petenta precizează că S.C. S.R.L. a fost înregistrată ca plătitoare de TVA de la înființare de către Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava,

neținându-se cont de documentele atașate din care reieșea clar că societatea nu avea în obiectul de activitate activități colaterale, obiectul de activitate unic fiind, conform codului CAEN „alte activități referitoare la sănătatea umană” (laborator de analiza medicale).

Contestatoarea consideră că nu este vinovată pentru faptul că a fost eliberat certificatul de înregistrare fiscală ca plătitor de TVA, societatea întocmind evidențele contabile cu TVA de la înființare și până în prezent, fiind întocmite și depuse deconturile trimestriale de TVA precum și toate situațiile financiare obligatorii.

Societatea precizează că, deși se cunoștea faptul că obiectul de activitate al societății era efectuarea de analize medicale, casa de marcat a fost fiscalizată la sediul societății de către organele fiscale, toate bonurile fiscale fiind emise cu TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr./12.08.2008, Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava a stabilit că S.C. S.R.L. datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă delei.

În urma verificărilor efectuate la S.C. S.R.L., organele de control au constatat că societatea are ca obiect principal de activitate „alte activități referitoare la sănătatea umană” CAEN 8514, activitate care este încadrată în categoria operațiunilor scutite de TVA fără drept de deducere în baza prevederilor art. 126 alin. 9 lit. c coroborat cu prevederile art. 141 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003.

Organele de control au constatat că societatea este înregistrată ca plătitor de TVA, dar realizează operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, neavând drept de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor 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.

În urma verificărilor efectuate s-a stabilit că bunurile achiziționate de societate, pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, nu sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile, ele fiind utilizate în vederea efectuării unor operațiuni scutite, iar societatea a colectat în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.

Organele de control au considerat că au fost încălcate prevederile art. 126 alin. 9 lit. c și ale art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma delei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate, în condițiile în care activitatea pe care o desfășoară societatea este scutită de TVA fără drept de deducere.

În fapt, în perioada 21.12.2004 – 30.06.2008, societatea a înregistrat TVA colectată în sumă delei și TVA deductibilă în sumă delei. Societatea este înregistrată ca plătitoare TVA de la înființare și are ca obiect de activitate „alte activități referitoare la sănătatea umană” cod CAEN 8514.

Organele de control au stabilit că activitatea desfășurată de S.C. S.R.L. se încadrează în categoria operațiunilor scutite fără drept de deducere, motiv pentru care au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă delei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile următoarelor prevederi legale:

- **Art. 145 alin. 2** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 145

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

- **art. 126 alin. 9 lit. c)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

ART. 126

Operațiuni impozabile

[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

[...]

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la [art. 141](#);

Din textele de lege citate mai sus rezultă că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, conform textelor de lege citate mai sus, pot fi operațiuni impozabile, operațiunile scutite de taxă fără drept de deducere pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, aceste operațiuni fiind prevăzute la **art. 141 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 141

Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

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

a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități;

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizării a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

[...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.

Conform acestui text de lege, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată operațiuni precum spitalizarea, îngrijirile medicale și alte operațiuni legate de acestea, indiferent de forma de organizare, respectiv spitale, dispensare, cabinete și laboratoare medicale.

Din textele de lege citate mai sus rezultă că, persoana impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor scutite de TVA prevăzute la art. 141 alin. 2 lit. e) și f) ale citat mai sus, unde sunt cuprinse operațiuni privind arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că S.C. S.R.L. este înregistrată ca plătitor de TVA de la înființare, însă a desfășurat operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, obiectul de activitate fiind „ALTE ACTIVITĂȚI REFERITOARE LA SĂNĂTATEA UMANĂ”, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și a colectat TVA în sumă delei.

Conform art. 141 alin. 1, activitățile referitoare la sănătatea umană, indiferent de forma de organizare, inclusiv cabinete și laboratoare medicale, sunt operațiuni scutite de taxă, pentru care legea nu prevede dreptul de a opta pentru taxare.

Operațiunile scutite de TVA, pentru care se poate opta pentru taxare, conform normelor, sunt cele prevăzute la art. 141 alin. 2 citat mai sus, respectiv arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, livrarea unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Din cele prezentate mai sus rezultă că S.C. S.R.L., nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării obiectului de activitate „alte activități referitoare la sănătatea umană” acestea fiind operațiuni scutite care nu dau drept de deducere.

Pct. 40 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„40. Cu excepția celor prevăzute la [art. 141](#) alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de [art. 141](#) din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform [art. 141](#) din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform [art. 141](#) din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

Din textele de lege citate mai sus rezultă că, pentru operațiunile scutite prevăzute la art. 141, unde sunt cuprinse activitățile legate de sănătatea umană, (obiectul de activitate al S.C. S.R.L.), nu se poate aplica taxarea, cu excepția celor cuprinse la alin. 2 ale aceluiași articol.

Conform acestui text de lege, dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu TVA livrările de bunuri sau prestările de servicii prevăzute la art. 141 din Legea nr. 571/2003, acesta are obligația de a storna facturile emise, iar beneficiarii acestor operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aplicată în mod eronat pentru operațiunile scutite, aceștia fiind obligați să solicite furnizorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

Având în vedere că societatea desfășoară operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, conform legii, rezultă că, în mod eronat petenta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, aferentă achizițiilor de bunuri destinate realizării unor operațiuni scutite de taxă și a emis facturi pentru care a colectat TVA în sumă delei, motiv pentru care nu poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei.

Referitor la susținerea petentei că societatea a fost înregistrată ca plătitoare de TVA de la înființare, în mod eronat, din vina organelor fiscale, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 63 alin. 1 și 3, art. 72 și art. 73** din O.G. nr. 93/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, unde se precizează:

ART. 63

„Obligația de înregistrare fiscală

(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal, primind un cod de identificare fiscală.

(3) În vederea atribuirii codului de identificare fiscală persoanele prevăzute la alin. (1) lit. a), c) și e) au obligația să depună declarație de înregistrare fiscală.”

ART. 64

„Înregistrarea și scoaterea din evidență a plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în următoarele situații:

a) la înființare, dacă declară că dorește să opteze pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată;

b) ulterior înființării, dacă cifra de afaceri realizată este sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal privitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar dorește să opteze pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată;

c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal privitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon.

(2) Persoanele care realizează în exclusivitate operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, iar potrivit **Codului fiscal** pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată, trebuie să solicite înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.”

ART. 67

„Forma și conținutul declarației de înregistrare fiscală

(1) **Declarația de înregistrare fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi însoțită de acte doveditoare ale informațiilor cuprinse în aceasta.**

(2) Declarația de înregistrare fiscală va cuprinde: datele de identificare a contribuabilului, categoriile de obligații de plată datorate potrivit **Codului fiscal**, datele privind sediile secundare, datele de identificare a împuternicitului, datele privind situația juridică a contribuabilului, precum și alte informații necesare administrării impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

ART. 68

„Certificatul de înregistrare fiscală

(1) **Pe baza declarației de înregistrare fiscală, depusă potrivit art. 68 alin. (3), organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală eliberează certificatul de înregistrare fiscală, în termen de 15 zile de la data depunerii declarației. În certificatul de înregistrare fiscală se înscrie obligatoriu codul de identificare fiscală.**”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că înregistrarea fiscală a contribuabililor, se face de către organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în baza declarației de înregistrare fiscală, completată de către contribuabil, care va cuprinde informații privind datele de identificare a contribuabilului, categoriile de obligații de plată, date privind situația juridică a contribuabilului și altele.

De asemenea, conform art. 64 alin. 2, persoanele care realizează în exclusivitate operațiuni scutite de TVA, iar conform Codului Fiscal pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată, trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, ori așa cum am arătat mai sus, numai pentru operațiunile menționate la art. 141 alin. 2 lit. e) și f) din Codul fiscal se poate exercita această opțiune.

Având în vedere că, conform prevederilor legale menționate, înregistrarea ca plătitor de TVA se face în urma solicitării contribuabilului, rezultă că afirmația petentei că S.C. S.R.L. a fost înregistrată ca plătitoare de TVA din vina organelor fiscale este eronată, motiv pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Pentru considerentele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente speței, rezultă că în mod legal organele de control au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată în **sumă delei**, motiv pentru care urmează a se **respinge** contestația pentru acest capăt de cerere, **ca neîntemeiată**.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 145 alin. 2 art. 126 alin. 9 lit. c) și art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, pct. 40 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 63, 64 alin. 1 și 2, art. 67, art. 68 și art. 216 din O.G. nr. 93/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, se:

DECIDE :

- **respingerea contestației formulate de S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr./12.08.2008, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind **suma de lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, **ca neîntemeiată**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.

1. MATERIE : TVA - dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru intrări de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni scutite de TVA.

- Art. 141, 145 alin. 2 și art. 126 alin. 9 lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal