



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

DECIZIA nr.114/06.10.2006
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. CONSTANTA S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de S.A.F. - A.C.F. Constanța prin adresa nr...../05.09.2006 înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../18.08.2006 cu privire la contestația formulată de **S.C. CONSTANTA S.R.L.**, cu sediul în Constanța, Piața nr....., CUI

Obiectul contestației îl reprezintă măsura privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei cu consecința respingerii rambursării T.V.A. în sumă de lei precum și stabilirea de debite suplimentare prin Decizia de impunere nr..... din data de 18.07.2006 emisă de S.A.F. - A.C.F. Constanța în baza Raportului de inspecție din 03.05.2006, în cuantum total de lei, constând în:

- lei - TVA fără drept de deducere;
- lei - T.V.A. de plată;
- lei - majorări de întârziere;
- lei - penalități de întârziere.

Contestația a fost introdusă de împuternicitul societății, Cabinetul de avocatură Irina Lițcanu, în baza împuternicirii avocațiale nr..... din data de 18.08.2006, fiind îndeplinite prevederile art.176 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost depusă în termenul prevăzut la art.177 alin.(1) din același act normativ, fiind înregistrată D.G.F.P. Constanța sub nr...../18.08.2006.

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.176 și 179(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din

cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la S.A.F. - A.C.F. Constanța sub nr..... din 05.09.2006, societatea CONSTANTA prin împuternicit, formulează contestație împotriva măsurii constând în respingerea rambursării taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei prin decizia de rambursare nr...../19.07.2006 precum și pentru debitele în cuantum de lei constând în T.V.A., dobânzi și penalități de întârziere stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..... din data de 18.07.2006.

A) În motivarea contestației, petenta solicită constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr...../18.07.2006 pentru motive ce privesc forma și conținutul acesteia, precum și de ordin procedural, referitoare la:

a) *nelegalitatea formularului deciziei de impunere contestate* pe motiv că S.A.F. - A.C.F. Constanța era obligată să emită o nouă decizie de impunere care să cuprindă doar TVA stabilită suplimentar de plată și accesoriile aferente;

b) organul de inspecție a introdus, contrar dispozițiilor legale, o noua rubrică, ceea ce poate duce la crearea unei confuzii cu privire la TVA de plată în sarcina societății, datele înscrise în această rubrică fiind eronate și anume: deși se menționează faptul că suma de lei reprezintă TVA fără drept de deducere, această sumă reprezintă de fapt conform raportului de inspecție TVA respinsă la rambursare, TVA-ul fără drept de deducere fiind în cuantum de lei;

c) rubricile deciziei de impunere cuprinzând obligații accesorii cuprind date eronate și anume: nu se menționează în mod corect perioada pentru care sunt calculate obligațiile accesorii, având în vedere că data de pornire a calculului accesoriilor (25.07.2006) este ulterioară datei finalizării inspecției (03.05.2006), iar calculul penalităților de întârziere a fost efectuat, contrar dispozițiilor legale prevăzute de Codul fiscal, ulterior datei de 01.01.2006;

d) lipsa din decizia de impunere cât și din decizia de rambursare a mențiunilor privind denumirea corectă a organului fiscal emitent (indicarea localității și a adresei) și, în consecință, a organului la care se poate depune contestația, contrar prevederilor art.42 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

B) Pe fond, petenta susține că prin respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei cu consecința respingerii dreptului de rambursare a taxei solicitate

și a stabilirii taxei de plată suplimentare, organul fiscal a dovedit incoerență, acordând un tratament diferit în situații identice. În acest sens afirmă că, în aceleași condiții de fapt și de drept, organele fiscale au acordat societății până în luna aprilie 2004 dreptul de rambursare a taxei aferentă cheltuielilor efectuate cu bunurile preluate în gestiune delegată, pentru ca ulterior, fără să intervină nici o modificare de ordin legislativ, acest drept să-i fie refuzat.

Se apreciază că prin tratamentul fiscal aplicat, organele fiscale au încălcat principiul privind aplicarea aceluiași regim juridic pentru situații identice sau similare, prevăzut la art.3 lit.c) din Legea nr.7/2004 privind Codul de conduită etică al funcționarilor publici, precum și dispozițiile art.12 alin.3 din același act normativ, privind promovarea unor soluții identice sau similare raportate la aceeași categorie de situații de fapt.

Pe fond, contestatara susține că are dreptul să beneficieze de deducerea T.V.A. în sumă de lei deoarece îndeplinește condițiile prevăzute la art.145 alin.3 din Codul fiscal, respectiv:

- a) este persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de T.V.A.;
- b) realizează alături de alte operațiuni și operațiuni impozabile constând în prestări servicii către Consiliul Local Constanța și Primăria Constanța din care obține venituri supuse T.V.A., provenind din:
 - închirierea sistemului de iluminat public, conform contractului de închiriere nr...../31.05.2002;
 - prestări servicii generate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor.
- c) în vederea obținerii veniturilor sus menționate și în baza gestiunii delegate, societatea realizează anumite cheltuieli, pe baza unor facturi emise de către firmele contractante, fiind facturat inclusiv TVA aferent.

Toate cheltuielile aferente gestiunii delegate au fost efectuate cu respectarea dispozițiilor art.8 alin.(2) din Legea nr.326/2001 potrivit cărora finanțarea tuturor cheltuielilor pentru gestiunea sistemelor publice de gospodărire comunală se asigură din bugetele proprii ale operatorilor, prin:

- încasarea de la utilizatori a sumelor reprezentând contravaloarea serviciilor furnizate (în cazul de față prin încasarea de la Consiliul Local și de la Primăria Constanța a sumelor datorate conform contractelor încheiate cu aceste instituții);

- în completare, din alocații bugetare din bugetele locale (în cazul de față prin majorarea capitalului social al societății de către Consiliul local, potrivit art.12 alin.(3) lit.e) din Legea

nr.326/2001), situație în care legiuitorul a prevăzut în mod expres posibilitatea deducerii T.V.A.-ului aferent acestor cheltuieli.

Petenta consideră că măsura dispusă de organele de inspecție se întemeiază pe înțelegerea greșită a situației de fapt și de drept. În acest sens, apreciază ca fiind eronată constatarea acestora cu privire la faptul că preluarea gestiunii delegate a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor și a sistemului de iluminat s-a efectuat în baza Convenției nr...../25.03.2004 și a unor contracte de cesiune de creanță cu nerespectarea dispozițiilor O.G. nr.71/2002 care reglementează instituția gestiunii delegate, susținând că, în fapt gestiunea delegată a fost acordată prin H.C.L.M. nr.351/02.10.2001, în temeiul Legii nr.326/2001, în vigoare la acea dată.

Din acest motiv, petenta consideră ca fiind inaplicabile în cauză dispozițiile O.G. nr.71/2002, pentru considerentul că aceasta a apărut ulterior H.C.L.M., respectiv în data de 31.08.2002.

Totodată, contestatoarea critică aplicarea dispozițiilor art.11 din Codul fiscal, susținând că relațiile comerciale desfășurate cu Primăria și Consiliul Local au un caracter comercial și un scop economic întrucât *"prin cheltuieli asigurate și recuperate în integralitate din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public în baza contractelor încheiate cu aceste instituții"*.

De asemenea, apreciază că, în nici un caz, cu ocazia facturării serviciilor prestate nu pot fi facturate și cheltuielile cu investițiile argumentând prin aceea că finanțarea lor s-a efectuat potrivit prevederilor art.8 alin.(2) din Legea nr.326/2001, respectiv prin încasarea de la utilizatori (Consiliul Local și Primăria Constanța) a contravalorii serviciilor prestate, conform contractelor încheiate precum și prin alocații bugetare din bugetele locale (prin majorarea capitalului social al societății, de către Consiliul Local) situație în care nu poate fi emisă factură fiscală, deoarece modalitatea de justificare a operațiunii este reglementată prin dispoziții legale speciale.

În plus, este de părere că în cazul în care ar refactura sumele primite pentru investiții prin majorarea capitalului social ar încasa o sumă dublă: atât prin majorare de capital cât și prin refacturare ulterioară.

Din aceste considerente, petenta apreciază că nu-i sunt aplicabile dispozițiile art.137 alin.3 lit.e) din Codul fiscal și dispozițiile art.145 alin.13 conform cărora se acordă dreptul de deducere a T.V.A. aferentă obiectivelor de investiții finanțate de la bugetul local, întrucât:

- T.V.A. solicitată la rambursare este aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate pentru realizarea unor obiective de investiții;

- aceste investiții sunt finanțate de la bugetul local sub forma aportului de capital cu destinație specială;

- sunt întrunite și condițiile prevăzute de art.145 alin.(3) deoarece, ca urmare a acestor investiții proprii societatea își realizează obligația de gestiune delegată și realizează venituri din contractele încheiate cu Consiliul Local și Primăria Constanța.

Contestatoarea mai susține că nu-i pot fi aplicabile nici dispozițiile art.129 alin.5 invocate de organul fiscal, argumentând prin aceea că societatea nu acționează în numele Consiliului Local ci desfășoară o activitate proprie de administrare a domeniului public și privat al localității, de pe urma căreia obține venituri prin punerea la dispoziția autorităților locale a patrimoniului cu îmbunătățirile efectuate.

Pentru motivele expuse, contestatara solicită admiterea contestației cu consecința desființării în totalitate a actelor atacate ca fiind nelegale și a rambursării T.V.A. în sumă de lei.

II. În vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative a T.V.A. în cuantum de lei, înregistrată la A.F.P. Constanța sub nr...../22.07.2005, organele de inspecție fiscală din cadrul S.A.F. - A.C.F. Constanța au procedat la verificarea operațiunilor desfășurate în luna iunie 2005, de societate, întocmind în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr..... din data de 26.08.2005 și în baza acestuia, Decizia de impunere fără număr prin care au respins în totalitate rambursarea taxei solicitate și în plus, au stabilit obligații de plată suplimentare în cuantum de lei.

Împotriva măsurilor dispuse prin aceste acte petenta a formulat contestație, aceasta fiind soluționată prin Decizia nr.141/2005 a D.G.F.P. Constanța în sensul desființării actelor atacate, dispunându-se reverificarea cererii de rambursare T.V.A.

Urmare acestei soluții a fost efectuată o nouă verificare, finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție din 03.05.2006 iar în baza acesteia, a Deciziei de impunere nr..... din 18.07.2006.

Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție au reținut următoarele aspecte:

1. Cu privire la T.V.A. în sumă de lei aferentă achizițiilor înscrise în jurnalul de cumpărări - analitic „Drumuri publice”:

- în baza Convenției nr...../25.03.2004 completată prin protocolul adițional nr...../16.04.2004, Primăria Municipiului Constanța delegă către SC CONSTANTA SRL gestiunea străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul mun. Constanța, care a fost preluată de la Primăria mun. Constanța, fără ca societatea să respecte prevederile art.39 alin.(1) și (4) din O.G. nr.71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local în ceea ce privește modul de tarifare și încasare a serviciilor prestate;

Prin protocolul nr..../2005 la Convenția nr...../25.03.2004, se stabilește prețul prestației pentru anul 2005 în sumă de lei (RON). În baza acestor prevederi contractuale, SC CONSTANTA SRL a emis factura fiscală seria CT nr...../22.06.2005 către Primăria Constanța, reprezentând contravaloarea prestațiilor de servicii generate de gestiunea delegată, în sumă totală de lei (RON) din care TVA în sumă de lei (RON), la care este anexată fundamentarea cheltuielilor generate de această activitate în sumă totală de (RON).

În jurnalul de cumpărări pentru activitatea „Drumuri publice” au fost evidențiate achiziții de bunuri și servicii ce au fost înregistrate în contabilitate în contul de cheltuieli 611.3, în contul de imobilizări 231, precum și în contul de cheltuieli 628.

Societatea și-a dedus în mod eronat T.V.A. aferentă achizițiilor destinate investițiilor publice (străzi, trotuare, semafoare), încălcând prevederile art.145 alin.(3) din Codul fiscal, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Societatea nu îndeplinește condițiile de deducere a T.V.A. prevăzute la art.145 alin.(3) din Codul fiscal pentru achizițiile de servicii înregistrate în conturile de cheltuieli (628) deoarece aceste prestații nu se regăsesc în prețurile/tarifele stabilite prin convenția de delegare a gestiunii.

În concluzie, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu justifică îndeplinirea condițiilor de deducere prevăzute la art.145 alin.(3) din Codul fiscal pentru T.V.A. în sumă de lei.

2. Cu privire la T.V.A. în sumă de lei aferentă achizițiilor înscrise în jurnalul de cumpărări - analitic „Sistem de iluminat public” :

Prin contractul nr...../22.02.2001 Consiliul local al mun.Constanța a delegat serviciul de iluminat public - Zona II și Zona III către S.C. L..... S.A. Timișoara iar prin contractul nr...../22.02.2001 serviciul de iluminat public - Zona I către S.C. E..... S.A. Timișoara în asociere cu S.C. F..... S.A.

- ulterior, prin contractele de cesiune nr..... și din 12.12.2001, Consiliul Local Constanța a cesionat drepturile și obligațiile prevăzute în cele două contracte de delegare către S.C. CONSTANTA S.R.L., fără a fi stabilite nici un fel de drepturi și obligații între cedent și cesionar;

- prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002 S.C. CONSTANTA a acordat Consiliului Local al mun.Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public, prețul închirierii pentru anul 2005 fiind stabilit la lei, inclusiv T.V.A.. Lunar, se facturează Consiliului local o chirie fixă de lei, inclusiv T.V.A. aferentă;

- cumpărările reflectate în luna iunie 2005 în jurnalul de cumpărări pentru activitatea „Sistem de iluminat public” (S.I.P.) au fost înregistrate în evidența contabilă în contul de cheltuieli 611 - „Cheltuieli cu reparațiile” precum și în contul de imobilizări 231 - „Investiții în curs”, analitic SIP.

Din analiza operativă sumară a cheltuielilor lunare efectuate cu administrarea SIP și a sistemului de semaforizare, cu valoarea „chiriei” facturate lunar către proprietarul bunurilor publice a rezultat că prestatorul/operatorul nu își recuperează costurile efective de producție și exploatare pentru gestiunea SIP.

Pe de altă parte, deși nu există un contract de delegare a gestiunii pentru SIP, achizițiile destinate lucrărilor de reabilitare au fost înregistrate în conturi de mijloace fixe, fără ca acestea să fie amortizate, deoarece sunt considerate bunuri proprietate publică;

Față de modul efectiv de derulare a operațiunilor legate de SIP, organul de inspecție constată că societatea nu are dreptul de deducere a TVA în sumă de RON, aferent lunii iunie 2005, conform art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere faptul că tranzacțiile dintre CONSTANTA S.R.L. și Consiliul Local Constanța sunt tranzacții între persoane afiliate, în urma cărora societatea și-a subdimensionat constant prețul/tarifalul tranzacțiilor efectuate cu asociatul unic, înregistrând pierdere contabilă, organul de inspecție a procedat la aplicarea prevederilor art.11 din Codul fiscal, referitor la

reîncadrarea formei unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

În consecință, s-a stabilit că situației îi sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal, potrivit cărora nu se cuprind în baza de impozitare a T.V.A. *"sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia"*.

În conformitate cu prevederile pct.22 alin.(2) din H.G. nr.44/2004, sumele achitate în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale iar furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în contul clientului și nu colectează T.V.A. înscrisă în factura de decontare. De asemenea, sumele nu se contabilizează în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri ci în contul 462 - „Creditori”.

Pentru argumentele reținute, organul de inspecție a stabilit că societatea nu are drept de deducere a T.V.A. în sumă de lei aferentă plăților efectuate în numele Consiliului Local Constanța pentru reabilitarea sistemului de drumuri publice, sistemului de iluminat public și semafoare.

Totodată, organul de inspecție fiscală a considerat că situației de fapt îi pot fi aplicabile și prevederile art.129 alin.(5) din Codul fiscal, potrivit cărora: *"persoana impozabilă care acționează în nume propriu dar în contul altei persoane, în legătură cu o prestare de serviciu se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii"*.

Potrivit acestor prevederi, cumpărătoarea CONSTANTA S.R.L. este considerată din punct de vedere al T.V.A. un cumpărător-revânzător, potrivit prevederilor pct.8 alin.(3) din H.G. nr.44/2004, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

În această situație, cumpărătorul are drept de deducere a T.V.A. aferentă tuturor achizițiilor realizate în nume propriu dar în contul C.L. Constanța dar totodată are și obligația să factureze aceste servicii către C.L. Constanța și să colecteze T.V.A. aferentă, contrapartida obținută neputând fi mai mică decât valoarea achizițiilor efectuate. Procedând în acest mod, la finele lunii nu ar mai fi rezultat T.V.A. de rambursat.

Concluzia organului de inspecție este că, indiferent de metoda utilizată pentru reconsiderarea operațiunilor efectuate de contestatară în contul Consiliului Local, consecințele fiscale sunt identice.

Urmare celor constatate, organele de inspecție au procedat la recalcularea T.V.A. rezultând că, față de taxa în sumă de lei dedusă de societate în luna iunie 2005 aceasta are drept de deducere numai pentru taxa în quantum de lei.

Scăzând din taxa colectată de lei, taxa pentru care societatea are drept de deducere, a rezultat că societatea datorează T.V.A. de plată în sumă de lei. Aferent acestui debit au fost calculate obligații accesorii (dobânzi și penalități de întârziere) până la data efectuării reverificării (03.05.2006) în cuantum total de lei.

În baza raportului de inspecție fiscală din 03.05.2006 S.A.F. - A.C.F. Constanța a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr...../18.07.2006 în care a fost completată rubrica "Obligații fiscale suplimentare" cu suma de lei reprezentând taxa constatată a fi fără drept de deducere, suma de lei T.V.A. de plată, suma de lei reprezentând obligații accesorii majorări de întârziere și suma de lei penalități de întârziere.

În baza aceluiași Raport de inspecție fiscală, S.A.F. - A.F.P. Constanța a emis Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr...../19.07.2006, prin care se respinge la rambursare TVA în suma de lei.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție fiscală, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

Spețele supuse soluționării sunt dacă Decizia de impunere nr..... din data de 10.05.2006 emisă de S.A.F. - A.C.F. Constanța și decizia de rambursare nr...../19.07.2006 emisă de A.F.P. Constanța întrunesc condițiile de act administrativ-fiscal și dacă este întemeiată legal măsura privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei cu consecința respingerii rambursării taxei în sumă de lei și stabilirea taxei de plată în sumă de lei.

În fapt, prin decontul de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../22.07.2005, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată aferent lunii iunie 2005 în sumă de lei, rezultat ca diferență între taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei și taxa colectată în cuantum de lei.

În baza acestei solicitări organele de inspecție fiscală din cadrul A.C.F. Constanța au efectuat o verificare finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală din data de 25.08.2005.

Împotriva măsurilor dispuse prin actele întocmite de inspecția fiscală, petenta a formulat contestație, aceasta fiind soluționată prin Decizia nr.141/2005 a D.G.F.P. Constanța în

sensul desființării actelor atacate, dispunându-se reverificarea cererii de rambursare T.V.A.

Urmare acestei soluții a fost efectuată o nouă verificare, finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție din 03.05.2006 iar în baza acestuia, a Deciziei de impunere nr..... din 18.07.2006 și a Deciziei de rambursare nr.....

Prin Raportul de inspecție fiscală din data de 03.05.2006, s-a constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea sistemului de iluminat stradal și pentru modernizarea și reabilitarea tramei stradale, temeiul de drept invocat fiind art.145 alin.(3) și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003.

Petenta contestă măsura aplicată de organele de inspecție invocând, pe de o parte nulitatea absolută a deciziei de impunere și a deciziei de rambursare, pentru deficiențe de formă și conținut iar pe de altă parte, pe fond susținând că, întrunește condițiile de deducere a taxei în conformitate cu dispozițiile art.145 alin.(3) și alin.(13) din Codul fiscal, deoarece realizează operațiuni taxabile constând în acordarea unui drept de folosință Consiliului Local asupra componentelor sistemului public de iluminat reabilitat și efectuează prestări servicii către Primăria Constanța legate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de semaforizare și sistemului de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul municipiului Constanța iar cheltuielile efectuate de societate reprezintă în fapt investiții proprii ce sunt finanțate în totalitate din bugetul local sub forma majorării de capital.

Totodată, contestatoarea afirmă că, în cazul său nu sunt incidente dispozițiile art.11 din Codul fiscal deoarece relația desfășurată de societate cu Primăria Constanța și Consiliul Local are un caracter comercial și un scop economic întrucât, *"prin cheltuieli asigurate și recuperate în integralitate din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public în baza contractelor încheiate cu aceste instituții"*.

În sprijinul acțiunii sale petenta invocă faptul că, în perioada mai 2002 - martie 2004, în aceleași condiții de fapt și de drept organele fiscale au acordat societății dreptul de rambursare a taxei aferentă cheltuielilor efectuate pentru reabilitarea instalațiilor sistemului de iluminat stradal, construcției de fântâni arteziene, reparațiilor efectuate la instalațiile de iluminat ornamental, fără ca ulterior să intervină vreo modificare de ordin legislativ care să interzică acest lucru.

A. Cu privire la capătul de cerere constând în invocarea nulității absolute a Deciziei de impunere atacate:

a) Petenta susține că decizia de impunere cuprinde pe lângă rubrica privind TVA de plată stabilită suplimentar în cuantum de lei și o rubrică privind TVA fără drept de deducere în cuantum de lei, sumă ce este menționată și în decizia de rambursare emisă de către compartimentul de specialitate din cadrul A.F.P. Constanța, fapt ce poate duce la crearea unei confuzii cu privire la TVA de plată în sarcina societății.

În drept, potrivit art.83 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2005:

"(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art.80 alin.(2) și art.84 alin.(4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozițiile alin.(1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată".

Referitor la decizia de impunere, la art.84 din Codul de procedură fiscală se precizează că:

"Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere".

Conform art.86 lit.a) din același act normativ:

"Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale :

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat; [...]".

În speță sunt incidente și prevederile art.107 din O.G. nr.92/2003 din Codul de procedură fiscală, republicată în 2005, unde se precizează:

"(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului [...]".

Având în vedere prevederile legale menționate se reține că decizia de impunere, ca titlu de creanță, se emite doar pentru obligații fiscale, stabilite suplimentar cu ocazia inspecției fiscale, ca urmare a modificării bazei de impunere printr-un

raport de inspecție fiscală, iar decizia de rambursare a TVA este asimilată deciziei de impunere.

În speță, se reține că prin raportul de inspecție din data de 03.05.2006 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu întrunește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei din totalul taxei deductibile în cuantum de lei înregistrată de societate. Consecința fiscală a acestei constatări a fost respingerea fără drept de preluare în decontul lunii următoare a T.V.A. în sumă de lei solicitată la rambursare precum și stabilirea T.V.A. de plată în cuantum de lei, împreună cu obligațiile de plată accesorii în sumă totală de lei.

În acest caz, prin diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată de societate în sumă de lei cu taxa în sumă de lei constatată a fi fără drept de deducere se reține că baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată de rambursat, calculată ca diferență între taxa deductibilă rămasă (..... lei) și taxa colectată (..... lei), a fost modificată de organul de control. Drept urmare, a rezultat o taxă pe valoarea adăugată de plată în cuantum de lei, ca rezultat al diferenței între taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei.

În această situație, la emiterea Deciziei de impunere nr...../18.07.2006 organul de inspecție fiscală nu a respectat prevederile art.84 și 107 din Codul de procedură fiscală, republicat în 2005, în sensul că în decizia de impunere a trecut eronat pe lângă TVA de plată în sumă de lei și TVA respinsă la rambursare în sumă de lei, aceasta din urmă trebuia evidențiată doar în decizia de rambursare a TVA întocmită conform prevederilor O.M.F.P. nr.338/2004, de compartimentul de specialitate din cadrul A.F.P. Constanța.

Pentru argumentele expuse, se reține ca fiind întemeiată contestația petentei cu privire la acest capăt de cerere, **motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr...../18.07.2006 emisă de A.C.F. Constanța pentru suma de lei reprezentând TVA respinsă la rambursare, urmând a se proceda la întocmirea unei noi decizii de impunere care să respecte dispozițiile legale.**

b) Petenta susține că în decizia de impunere emisă în urma reverificării efectuate nu se menționează în mod corect perioada pentru care sunt calculate obligații accesorii, astfel data de pornire a calculului (25.07.2006) este ulterioară datei finalizării (03.05.2006), iar penalitățile de întârziere au fost calculate și după data de 01.01.2006, dată după care conform

prevederilor Codului de procedură fiscală, aceste penalități nu se mai datorează.

În drept, potrivit dispozițiilor art.116(1) și ale art.121(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. nr.863/26.09.2005:

"ART.116(1)

Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

ART.121 Penalități de întârziere

(1)Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0.6% pentru fiecare lună și/sau fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitățile de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. "

Conform prevederilor **art.4 din Lg. nr.210/04.07.2005** privind aprobarea O.G. nr.20/2005 pentru modificarea și completarea O.G. nr.92/2003, republicată în M.O. nr.560/24.06.2004:

"ART.4(1) *La data de 1 ianuarie 2006 se abrogă art. 120 din Codul de procedură fiscală."*

Conform dispozițiilor art.183 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale pct.12.8 din O.M.F.P. nr.519/2005:

"Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac";

"Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

În speță, în Decizia de impunere nr...../18.07.2006 organul de inspecție a inserat eronat în rubrica "*Perioada pentru care s-au calculat accesoriile*", data de **25.07.2006** - data de la care s-au calculat accesoriile în loc de 25.07.2005 și data de **03.05.2006** - data până la care s-au calculat atât majorările de întârziere cât și penalitățile de întârziere.

Din Raportul de inspecție fiscală contestat, rezultă că dobânzile și majorările de întârziere au fost calculate pentru perioada 25.07.2005-03.05.2006 în total 282 zile, iar penalitățile doar pentru perioada august - decembrie 2005 în total 5 luni, deci nu au fost calculate și pentru anul 2006 așa cum susține contestatoarea.

Organul de soluționare a constatat că prin Decizia de impunere nr...../26.08.2005, (desființată prin Decizia nr.141/2005), organele de inspecție fiscală din cadrul A.C.F. Constanța stabiliseră obligații fiscale suplimentare de plată

reprezentând accesorii în quantum total de lei, constând în dobânzi și penalități de întârziere.

Prin noua decizie de impunere nr...../03.05.2006 emisă în urma reverificării dispuse, s-au stabilit de către același organ de inspecție, obligații fiscale suplimentare reprezentând accesorii în quantum de lei, cu lei mai mari decât cele din prima decizie, constând în lei dobânzi și majorări de întârziere și lei penalități de întârziere, ca urmare a calculării acestora până la momentul finalizării reverificării.

În virtutea dispozițiilor legale invocate și potrivit celor dispuse prin decizia de soluționare a contestației, organele de inspecție aveau obligația de a calcula accesoriile aferente debitului stabilit, pe aceeași perioadă pentru care fuseseră calculate prin actele desființate și de a completa corect rubricile Deciziei de impunere nr...../18.07.2006.

Deoarece în speță nu au fost respectate prevederile legale în ceea ce privește completarea rubricilor Deciziei de impunere și a celor referitoare la faptul că prin noul act administrativ fiscal nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, se reține ca fiind întemeiată contestația petentei cu privire la acest capăt de cerere, **motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr...../18.07.2006 emisă de A.C.F. Constanța pentru suma de lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, urmând a se proceda la recalcularea acestora pe perioada avută în vedere la prima verificare și la completarea corectă a rubricilor deciziei de impunere.**

c) În ceea ce privește invocarea lipsei mențiunilor, atât din decizia de impunere cât și din decizia de rambursare, privind denumirea corectă a organului fiscal emitent (indicarea localității și a adresei) cu consecința lipsei mențiunii referitoare la organul la care se poate depune contestația, încălcându-se prin aceasta prevederile art.42 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

În ceea ce privește conținutul deciziei de impunere, la art. 43 alin.(2) din același Cod, republicat cu o nouă numerotare, se precizează :

"Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) **denumirea organului fiscal emitent;**

i) **posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația (...)"**.

Elementele a căror lipsă atrage nulitatea actului administrativ fiscal sunt cele prevăzute la art.46 din Cod, conform căruia:

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele, prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, (...) atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

În speță, se reține că decizia de impunere nr...../18.07.2006 poartă în antet **denumirea organului fiscal emitent**, respectiv *Activitatea de inspecție fiscală* din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice **Constanța**, respectând întocmai modelul aprobat prin O.M.F.P. nr.1109/2004.

Denumirea organului fiscal emitent și localitatea rezultă cu claritate și din amprenta ștampilei aplicată pe decizie.

În ceea ce privește Decizia de rambursare a TVA nr...../19.07.2006, de observat este faptul că aceasta are înscrisă în antet denumirea organului fiscal emitent respectiv: A.F.P.M. Constanța.

În aceste condiții, se reține că atât decizia de impunere cât și Decizia de rambursare, conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege, nelipsindu-le nici unul din cele care atrag nulitatea actului administrativ fiscal.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia actele atacate nu au indicat organul fiscal la care se depune contestația, se reține că și aceasta este neîntemeiată deoarece:

- la pct.4 -"Dispoziții finale" din decizia de impunere emisă potrivit modelului aprobat prin O.M.F.P. nr.1109/2004 se menționează : *"contestația [...]se depune la organul fiscal emitent"*, acesta fiind, așa cum s-a subliniat, organul fiscal înscris în antet și pe ștampila aplicată pe decizie, respectiv D.G.F.P. Constanța - Activitatea de inspecție fiscală;
- iar Decizia de rambursare contestată conține precizarea că: *"Prezenta decizie de rambursare a taxei poate fi contestată în termenul de 30 de zile de la data comunicării, sub sancțiunea decăderii, la organul fiscal emitent" .*

De altfel, înscrierea în decizie a adresei organului la care se depune contestația nu este prevăzută în modelul aprobat prin O.M.F.P. nr.1109/2004.

Pentru argumentele expuse, **urmează a se respinge ca neîntemeiată legal contestația petentei referitoare la acest capăt de cerere.**

B. Cu privire la legalitatea măsurii privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei aferente lunii iunie 2005, cu consecința respingerii rambursării taxei în sumă de lei și stabilirea taxei de plată în sumă de lei

În speță, pentru a contura starea de fapt fiscală, trebuie evidențiat în primul rând, modul de derulare a gestiunii delegate și implicit a respectării prevederilor legislației specifice în domeniu, corelată cu aplicarea legislației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată.

În drept, Legea nr.326/2001 privind serviciile publice de gospodărie comunală, cu modificările și completările ulterioare, stabilește cadrul juridic unitar privind înființarea, organizarea, monitorizarea și controlul **funcționării serviciilor publice de gospodărie comunală.**

Potrivit art.2 alin.(1) din lege,
„Serviciile publice de gospodărie comunală reprezintă ansamblul activităților și acțiunilor de utilitate și interes local, desfășurate sub autoritatea administrației publice locale, având drept scop furnizarea de servicii de utilitate publică, prin care se asigură:

[...]

f) iluminat public;

i) administrarea domeniului public.”

La art.3, se prevede:

“(1) Serviciile publice de gospodărie comunală se realizează prin intermediul unui ansamblu de construcții, instalații tehnologice, echipamente funcționale și dotări specifice, denumite în continuare sisteme publice de gospodărie comunală; aceste sisteme fac parte integrantă din infrastructura edilitară a localităților.

(2) Sistemele publice de gospodărie comunală, inclusiv terenurile aferente, fiind de folosință, interes sau utilitate publică, aparțin prin natura lor sau potrivit legii, domeniului public și/sau privat al unităților administrativ-teritoriale”.

În baza art.12 din aceeași lege, autoritățile administrației publice locale pot **adopta hotărâri în legătură cu “delegarea gestiunii serviciilor publice de gospodărie comunală, precum și a bunurilor aparținând patrimoniului public din infrastructura tehnico-edilitară”.**

În speță, în temeiul Legii nr.326/2001 privind serviciile publice de gospodărie comunală s-a adoptat H.C.L.M. Constanța nr.351/02.10.2001 prin care s-a aprobat delegarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul municipiului Constanța, precum și a sistemului de iluminat public, **către S.C. CONSTANTA S.R.L..**

În această hotărâre, la art.4, se stipulează că bunurile „vor fi evidențiate în patrimoniul societății separat, **ca bunuri aparținând domeniului public**, neputând fi înstrăinate sau schimbată destinația acestora”.

La art.6 din H.C.L.M. 351/2001, se precizează:

“Ordonatorul principal de credite, respectiv Primarul municipiului Constanța, Radu Ștefan Mazăre, va încheia cu S.C. CONSTANTA SRL **contractul de delegare a gestiunii**”.

Până la momentul soluționării prezentei contestații, **societatea nu a putut proba încheierea în formă scrisă a acestui contract** (contract ce a fost solicitat de altfel și prin adresa D.G.F.P. Constanța nr...../14.11.2005), nerespectându-se astfel prevederile art.18 din Legea nr.326/2001, potrivit căroră:

“(1) **În cazul gestiunii delegate** autoritățile administrației publice locale pot apela, pentru realizarea serviciilor, la unul sau mai mulți operatori de servicii publice, **căroră le încredințează - în baza unui contract de delegare de gestiune - gestiunea propriu-zisă a serviciilor**, precum și administrarea și exploatarea sistemelor publice tehnico-edilitare necesare în vederea realizării acestora”.

În speță, singurul document (act) în formă scrisă încheiat între C.L.M. Constanța și CONSTANTA SRL în temeiul Legii serviciilor publice de gospodărie comunală nr.326/2001 cu modificările ulterioare și a H.C.L.M. Constanța nr.351/2001 prin care a fost aprobată delegarea gestiunii străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor aflate în patrimoniul municipiului Constanța (“Drumuri Publice”), îl reprezintă Convenția nr...../25.03.2004 între Primăria Municipiului Constanța și S.C. “CONSTANTA” SRL, completată prin Protocolul adițional nr...../16.04.2004, **având ca obiect prestări de servicii generate de gestiunea delegată** a străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor, sistemului de indicatoare rutiere și sistemului de semaforizare aflate în patrimoniul municipiului Constanța.

Deși **instituția gestiunii delegate este reglementată în detaliu de Ordonanța Guvernului nr.71/29.08.2002** privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local, în convenția încheiată ulterior acesteia, respectiv în data de 25.03.2004, nu se face nici o referire la acest act normativ.

Astfel, conform art.12 din O.G. nr.71/2002, în cazul gestiunii delegate autoritățile administrației publice locale pot apela pentru realizarea serviciilor la unul sau mai mulți operatori, căroră le încredințează, în totalitate sau numai în parte, în baza unui contract de delegare a gestiunii, sarcinile și responsabilitățile proprii cu privire la gestiunea propriu-zisă a serviciilor, precum și la administrarea și exploatarea infrastructurii edilitar-urbane, necesare realizării serviciilor.

Totodată, la art.13, alin.(6) și (7) din ordonanță, sunt enumerate **anexele ce trebuie, în mod obligatoriu să însoțească contractul de delegare a gestiunii**, respectiv elementele pe care acesta trebuie să le cuprindă. În consecință, neexistând un contract de delegare a gestiunii nu au putut fi prezentate nici anexele obligatorii acestuia: caietul de sarcini, regulamentul de serviciu, inventarul bunurilor proprietate publică și privată, procesul verbal de predare-preluare a bunurilor necesare realizării serviciului delegat.

În concluzie, se reține că:

► petenta nu probează încheierea unui contract de delegare de gestiune potrivit prevederilor Legii nr.326/2001 și H.C.L.M. nr.351/2001, care să conțină clauze cu privire la condițiile de acordare a gestiunii serviciilor publice, de administrare și exploatare a bunurilor din domeniul public precum și cu privire la tariful stabilit pentru serviciile prestate de Confort Urban, în calitate de operator de servicii publice, nefiind respectate prevederile art.19 din Legea nr.326/2001 potrivit căroră:

*"Desfășurarea activităților specifice fiecărui serviciu public de gospodărie comunală, **organizat și realizat în sistemul de delegare a gestiunii, se face pe bază de contract**"* .

► **Convenția nr.....** având ca obiect prestări de servicii generate de gestiunea delegată a drumurilor publice a fost încheiată **în temeiul Legii serviciilor publice** de gospodărie comunală nr.326/2001 la care face trimitere petenta, deși la data încheierii acestei convenții, respectiv **25.03.2004**, intrase în vigoare **O.G. nr.71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice, ordonanță al cărei obiect este tocmai reglementarea** înființării, organizării, exploatării, finanțării, monitorizării și controlului funcționării serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local.

În speță, se reține că hotărârea prin care s-a aprobat delegarea gestiunii de către C.L. Constanța este H.C.L.M. nr.351/2001, dar, în lipsa unui contract de delegare încheiat în conformitate cu dispozițiile acestei hotărâri și ale Legii nr.326/2001, actul generator de raporturi juridice privind condițiile de derulare a gestiunii delegate rămâne Convenția nr...../2004, completată prin Protocolul adițional

nr...../16.04.2004, convenție care trebuia să respecte întocmai prevederile O.G. nr.71/2002.

Pentru argumentele expuse se constată a fi neîntemeiată susținerea petentei cu privire la faptul că gestiunea delegată nu a fost acordată prin Convenția nr...../2004 ci prin H.C.L.M. nr.351/2001 și din acest motiv speței nu i-ar fi incidente prevederile O.G. nr.71/2002.

Analizând Convenția, se constată că aceasta a fost încheiată **fără respectarea prevederilor art.39, alin.1 și 4 din O.G. nr.71/2002** prin care se instituie obligativitatea fundamentării prețurilor/ tarifelor pentru plata serviciilor prestate, după cum urmează:

Art.39:

"(1) Nivelul prețurilor și/sau al tarifelor pentru plata serviciilor de administrare a domeniului public se fundamentează pe baza costurilor de producție și exploatare, a costurilor de întreținere și reparații, a amortismentelor aferente capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, a ratelor pentru restituirea creditelor, a dobânzilor aferente împrumuturilor contractate, a obligațiilor ce derivă din contractul de delegare a gestiunii și include o cotă pentru crearea resurselor necesare dezvoltării și modernizării infrastructurii edilitar-urbane, precum și profitul operatorului.

(4) Structura și nivelul prețurilor, tarifelor și taxelor vor fi stabilite astfel încât:

a) să acopere costul efectiv al furnizării/prestării serviciilor;

b) să acopere cel puțin sumele investite și cheltuielile curente de întreținere și exploatare; [...]".

Se reține că **"Prețul prestației"** convenit între Primăria Municipiului Constanța și SC CONSTANTA SRL **nu a fost fundamentat conform precizărilor invocate, deoarece:**

- Potrivit art.3 din Convenție, **"Primăria Municipiului Constanța se obligă să asigure mijloacele financiare pentru achitarea integrală a valorii prestațiilor de servicii generate de gestiunea delegată a drumurilor publice pentru care SC "CONSTANTA" SRL prezintă situații cu cheltuieli (Anexa 1)."**

- Prețul inițial al prestației a fost stabilit la nivelul sumei de lei iar prin Protocolul adițional nr...../2005 s-a majorat la nivelul sumei de lei, conform fundamentării prezentate de CONSTANTA SRL, prin Anexa nr.1.

- Din Anexa nr.1 la protocol, rezultă natura cheltuielilor cu prestațiile de servicii generate de gestiunea delegată, respectiv: autorizații și inspecții în construcții, taxe Registrul Comerțului

pentru majorare capital, agent termic, energie electrică, consum apă, telefon, transport persoane, reparații auto, comisioane și dobânzi bancare, amortizare birotică, cheltuieli cu salariile și contribuțiile aferente personalului.

- Analizând natura acestor cheltuieli, reiese faptul că acestea **se referă exclusiv la cheltuielile proprii efectuate de CONSTANTA SRL** generate de activitatea de administrare, nefiind incluse nici un fel de cheltuieli cu prestațiile efectuate de terți pentru reabilitarea și întreținerea efectivă a străzilor, trotuarelor, aleilor, parcajelor etc.

- În concluzie, prețul prestației stabilit de părți pentru serviciile de delegare a gestiunii acoperă numai cheltuielile administrative proprii ale operatorului fără a acoperi și costurile de întreținere și reparații ale bunurilor din domeniul public preluate în gestiune, cota pentru crearea resurselor necesare dezvoltării și modernizării infrastructurii edilitar-urbane, precum și profitul operatorului, așa cum se stipulează la art.39 din actul normativ care reglementează condițiile și cadrul legal pentru administrarea în gestiune delegată a bunurilor din domeniul public.

- În Jurnalul de cumpărări pentru luna iunie 2005, pentru activitatea denumită generic "Drumuri publice" sunt înregistrate achiziții în valoare totală de lei, din care T.V.A. lei, achiziții ce au fost înregistrate în conturile de cheltuieli cu prestațiile efectuate de terți (ct 628 = lei), în investiții în curs de execuție (ct.231 = lei) precum și în cheltuieli cu reparațiile (ct.611.3 = lei).

Cheltuielile nu se regăsesc în Anexa 1 a Convenției/2004, fiind cu mult peste nivelul prețului prestației convenit de părți, și de asemenea, nu se regăsește nici cota pentru crearea resurselor necesare efectuării investițiilor la Drumurile publice.

Finanțarea acestor achiziții este realizată din sumele provenite din majorarea capitalului social de către asociatul unic al societății - Consiliul Local Constanța iar cheltuielile și cota parte a investițiilor efectuate la bunurile aparținând domeniului public nu se recuperează prin prețul prestațiilor de delegare, nerespectându-se astfel prevederile art.39 alin.4 din O.G. nr.71/2002.

În aceste condiții, se reține că societatea **CONSTANTA SRL acționează ca un intermediar** între prestatorii efectivi ai lucrărilor de reparații, reabilitări, întreținere și dezvoltare a serviciului public și a infrastructurii aferente, delegate spre administrare, și autoritatea administrației publice locale de care

aparțin și care asigură finanțarea acestora prin majorare de capital social a operatorului de servicii publice.

În cazul gestiunii Sistemului de iluminat public (S.I.P)

În fapt, prin Contractele cu nr...../22.02.2001,/22.02.2001, Consiliul Local al Municipiului Constanța a **delegat serviciul de iluminat public unor societăți comerciale** din București și Timișoara, iar prin contractele de cesiune nr...../12.12.2001, respectiv/12.12.2001, a **cesionat drepturile și obligațiile prevăzute în cele două contracte către CONSTANTA S.R.L..**

Ulterior, prin contractul de închiriere nr...../31.05.2002, CONSTANTA SRL - în calitate de titular, acordă Consiliului Local Constanța dreptul de folosință exclusivă a componentelor sistemului de iluminat public, iar prin Procesul verbal de negociere directă nr...../03.01.2005, pentru anul 2005 prețul închirierii a fost stabilit la lei/an inclusiv TVA.

Referitor la această stare de fapt, se rețin următoarele aspecte:

▶ Deși delegarea de gestiune a S.I.P. către CONSTANTA S.R.L. a fost aprobată prin H.C.L.M. nr.351/02.10.2001 în temeiul Legii nr.326/2001, **petenta nu demonstrează că a și încheiat contractul de delegare de gestiune a serviciului public,** așa cum impun prevederile art.18 și 19 din lege și art.6 din hotărâre;

▶ Prin contractele de cesiune din 12.12.2001 CONSTANTA S.R.L. a preluat drepturile și obligațiile **prevăzute în contractele de delegare a S.I.P. încheiate în 22.02.2001,** anterior apariției Legii nr.326/04.07.2001 care stabilește cadrul juridic privind serviciile publice de gospodărie și delegarea de gestiune a acestora și care, la art.28 prevede următoarele:

"La data intrării în vigoare a prezentei legi se abrogă Legea gospodăriei comunale nr.4/1981[...], precum și orice alte dispoziții contrare prezentei legi";

▶ Contractul de închiriere a S.I.P. din 31.05.2002 încheiat cu Consiliul Local Constanța (în calitate de proprietar și beneficiar ??? a acestuia) încalcă prevederile Legii nr.326/2001 referitoare la organizarea și funcționarea serviciilor publice de gospodărie comunală, deoarece:

- pe de o parte, sistemul de iluminat public este un bun aparținând domeniului public, aflat în patrimoniul municipiului Constanța (așa cum se precizează și la art.3-4 din H.C.L.M. nr.351/2001) dar a cărei **administrare a fost aprobată** a fi delegată societății CONSTANTA S.R.L., *"neputând fi înstrăinată sau schimbată destinația acestuia";*

- Sistemul public de iluminat este un serviciu de folosință, interes sau utilitate publică ai cărui **utilizatori** sunt cetățenii comunității și nu autoritatea administrației publice locale și pentru care **nu se percepe plată** din partea utilizatorilor, finanțarea acestuia fiind asigurată în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din lege; pentru aceste considerente societatea CONSTANTA S.R.L. nu are dreptul și nu este autorizată să realizeze operațiuni impozabile constând în închirierea S.I.P.;

- societatea CONSTANTA S.R.L. nu justifică calitatea de "titular" al Sistemului de iluminat public și nici dreptul de a acorda folosința acestuia, contra cost, autorității publice locale căreia îi aparțin de drept, în speță neexistând un contract de delegare de gestiune.

► După apariția O.G. nr.71/2002 privind organizarea și funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public și privat de interes local (31.08.2002), societatea avea obligația de a încheia contractul de delegare a gestiunii, cu respectarea prevederilor art.39 referitoare la obligativitatea fundamentării prețurilor/tarifelor pentru plata serviciilor de delegare (administrare).

Astfel, potrivit art.48 alin.(1) din ordonanță, "*contractele de concesiune a serviciilor de administrare a domeniului public, valabil încheiate până la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe, își produc efectele potrivit prevederilor contractuale*", ori, în speță, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei, petenta nu probează încheierea în formă scrisă a vreunui contract de delegare în condițiile Legii nr.326/2001 și a H.C.L.M. nr.351/2001.

Referitor la modul de stabilire a "*chiriei*", ca "*venit rezultat din activitatea de administrare*", se reține că petenta nu justifică cuantumul acesteia, dar din analiza comparativă a cheltuielilor efectuate lunar de societate cu administrarea SIP și a sistemului de semafoare cu valoarea chiriei încasate, rezultă că operatorul nu își recuperează costurile efective de producție și exploatare pentru această activitate.

Astfel, în luna iunie 2005 veniturile realizate din chirii sunt în cuantum de lei, din care TVA în sumă de lei, iar totalul achizițiilor pentru activitatea S.I.P. este în sumă de lei, din care TVA lei, acestea fiind înregistrate în contul de cheltuieli cu reparațiile (..... lei), în contul de investiții în curs de execuție(..... lei) precum și în contul de cheltuieli 628 (..... lei).

În concluzie, având în vedere cele expuse, se reține că nici o achiziție de bunuri si servicii destinată, direct și nemijlocit, activității de administrare a "Drumurilor publice" și a "S.I.P."

nu se regăsește în tarifele de prestări servicii la care face referire petenta.

Această situație de fapt contrazice susținerea petentei, potrivit căreia societatea își recuperează în totalitate cheltuielile efectuate și obține venituri ca urmare a gestiunii delegate, dovadă stând în acest sens, pierderile înregistrate lunar în balanțele contabile.

De asemenea, se rețin a fi contradictorii și argumentele invocate în contestație referitoare la faptul că:

- Pe de o parte, petenta susține că efectuează "acte de comerț corespunzătoare obiectului de activitate, **în condiții de eficiență, deci în condițiile obținerii de profit**",

- iar pe de altă parte, se recunoaște că acoperirea cheltuielilor pentru întreținerea și administrarea domeniului public se face prin "alocații bugetare, sub forma majorărilor succesive de capital social", din care se acoperă pierderile inerente ale exercițiilor financiare.

Se reține că, sub aspect financiar, modul de administrare a patrimoniului public și privat nu răspunde cerințelor impuse de principiul unei gestiuni eficiente.

În esență, având în vedere prevederile din legislația în domeniul serviciilor publice (Legea nr. 326/2001, O.G. nr.71/2002), constituirea societății CONSTANTA SRL precum și modul de derulare a operațiunilor și tranzacțiilor desfășurate de aceasta, se reține că:

→ Organizarea, conducerea, administrarea, gestionarea și controlul funcționării serviciilor publice de gospodărie comunală sunt atribute ale autorităților administrației publice locale, în speță Consiliului Local al Municipiului Constanța, încredințate conform legii pentru gestionare societății CONSTANTA SRL în calitate de operator de servicii, gestionare pentru care Consiliul Local asigură mijloacele financiare din bugetul local prin majorare succesivă a capitalului social al operatorului.

→ Bunurile aflate în administrare, sunt bunuri care fac parte din domeniul public al municipiului Constanța, de folosință generală, pentru care nu se percepe plată din partea membrilor comunității care utilizează aceste bunuri.

→ Străzile, aleile, trotuarele, sistemul de indicatoare și semafoare, sistemul de iluminat, sunt bunuri proprietate publică și sunt destinate spre a satisface interese generale, respectiv pentru a realiza servicii publice de interes general și nu servicii comerciale economice, cum afirmă petenta în contestație.

→ drepturile și obligațiile părților derivând din gestiunea delegată a serviciilor publice și a sistemelor publice de

gospodărie comunală nu au fost stabilite printr-un contract încheiat în conformitate cu prevederile Legii nr.326/2001 sau O.G. nr.71/2002.

→ delegarea de gestiune a Drumurilor publice și a S.I.P. nu s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr.326/2001 și a O.G. nr.71/2002 - acte normative care reglementează organizarea, funcționarea serviciilor publice de administrare a domeniului public.

Aplicarea legislației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile în cauză, derulate între C.L. Constanța și CONSTANTA SRL:

→ **Operațiunile de exploatare a Drumurilor publice și a S.I.P. sunt operațiuni fără plată deoarece pentru acestea nu se percep tarife de la utilizatori, fiind bunuri de utilitate publică.**

În consecință, aceste operațiuni nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, pentru că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată", art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit cărora în sfera de aplicare a TVA se cuprind operațiuni care *"constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată"*.

Pentru a se înțelege și mai bine caracterul acestor operațiuni față de prevederile legale privind TVA, se impune definirea noțiunilor de *"operațiune impozabilă"*, respectiv *"operațiune taxabilă"*.

Potrivit art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunile impozabile trebuie să îndeplinească *"cumulativ următoarele condiții"*:

- a) **Să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată;**
- b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1);*
- d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2)."*

Activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) se referă la activitățile prestatorilor de servicii precum și la exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Conform art.126 alin.(3)-(4),

„(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.

(4) **Operațiunile impozabile pot fi:**

- a) **operațiuni taxabile**, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140;
- b) operațiuni scutite cu drept de deducere[...];
- c) operațiuni scutite fără drept de deducere[...];
- d) operațiuni de import scutite de taxă pe valoarea adăugată[...].

În temeiul art.127 "Persoane impozabile și activitatea economică", este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Primăria fiind instituție publică nu este persoană impozabilă potrivit art.127 alin.(4), din Codul Fiscal, conform căruia **"instituțiile publice nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți."**

Potrivit prevederilor legale invocate, aceste operațiuni menționate sunt atribute ale Primăriei în calitate de autoritate publică, iar un contract de delegare a gestiunii nu poate schimba natura acestora.

Rezultă că, în speță, în situația în care firmele prestatoare ar fi facturat direct Primăriei (persoană neimpozabilă) lucrările pentru reabilitarea și efectuarea de investiții la sistemul de iluminat public și la sistemul de drumuri publice, aceasta nu ar fi putut deduce și solicita la rambursare taxa pe valoarea adăugată, aferentă facturilor emise de furnizorii de specialitate.

Măsura constând în neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor aparținând domeniului public, a fost dispusă de organele de inspecție fiscală în temeiul prevederilor **art.145 alin.(3) din Codul fiscal**, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată numai dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Petenta contestă măsura aplicată de organele de inspecție susținând că întrunește condițiile de deducere a taxei în conformitate cu dispozițiile art.145 alin.(3) și art.145 alin.(13) din Codul fiscal, respectiv realizează operațiuni taxabile constând în acordarea unui drept de folosință Consiliului Local asupra componentelor sistemului public de iluminat reabilitat și

efectuează prestări servicii către Primăria Constanța legate de gestiunea delegată a străzilor, trotuarelor, aleilor și parcajelor, sistemului de semaforizare și sistemului de indicatoare rutiere aflate în patrimoniul municipiului Constanța.

Suștinerea petentei nu pot fi reținute ca motivații legale în soluționarea favorabilă a cauzei, din următoarele considerente:

- **În drept**, potrivit dispozițiilor art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

" Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor ce i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă".

În speță, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, **achizițiile constând în reparații și investiții (extinderi) efectuate la sistemele de drumuri publice și la iluminatul public nu sunt destinate realizării de venituri impozabile, deoarece:**

- aceste sisteme la care s-au efectuat investiții și lucrări de întreținere și reparații nu pot fi exploatate în scopul obținerii de venituri impozabile efectuate cu plată, în sensul legislației în materie de TVA, deoarece sunt bunuri de interes public general iar CONSTANTA S.R.L., în calitate de operator de servicii publice are numai obligația de a le întreține și administra, fără a avea posibilitatea de a le înstrăina sau de a le schimba destinația (H.C.L.M. 351/2001) și fără a percepe tarife de la utilizatorii acestora întrucât, prin natura lor, serviciile privind iluminatul public și drumurile publice sunt servicii fără plată; În schimbul prestării acestor servicii de administrare, CONSTANTA S.R.L. are dreptul la perceperea unui tarif, ce trebuia stabilit în conformitate cu prevederile O.G. nr.71/2002, care să acopere inclusiv costurile generate de întreținerea și administrarea bunurilor publice, cu modernizarea și dezvoltarea acestora și nu numai costurile proprii administrative (utilități, dobânzi, salarii, autorizații).

- contractul de închiriere a S.I.P. nu are susținere legală și temei de drept deoarece, pe de o parte petenta nu justifică calitatea de „titular” al acestui sistem, neexistând un contract de delegare de gestiune a acestuia iar pe de altă parte, închirierea dreptului de folosință a S.I.P. contravine Legii nr.326/2001 și O.G. nr.71/2002, acesta fiind un bun de interes

public general, aparținând domeniului public al mun. Constanța pentru a cărui utilizare nu se percep venituri. Din acest motiv, susținerea petentei potrivit căreia realizează venituri impozabile din închirierea S.I.P., nu este întemeiată legal.

- achizițiile de servicii facturate de societățile prestatoare pentru activitatea „Drumuri publice” nu se regăsesc în tariful de administrare stabilit prin Convenția de delegare a gestiunii nr...../2004, situație în care acestea nu contribuie la realizarea de venituri impozabile. În aceste condiții nu se confirmă susținerea petentei potrivit căreia cheltuielile cu bunurile și serviciile achiziționate pentru întreținerea și administrarea bunurilor din domeniul public sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

- sistemele publice pentru care s-au achiziționat serviciile în speță sunt bunuri ce fac parte din patrimoniul C.L. Constanța iar finanțarea acestor achiziții s-a efectuat în totalitate din bugetul C.L., sub forma majorărilor de capital și nu din bugetul propriu al operatorului de servicii. În această situație, CONSTANTA S.R.L. acționează ca un intermediar între prestatorii efectivi de servicii de reparații și investiții la sistemele publice și proprietarul de drept al acestora care asigură în fapt și plata acestor servicii.

În aceste condiții se reține a fi neîntemeiată susținerea petentei potrivit căreia finanțarea achizițiilor destinate sistemelor publice s-a efectuat în conformitate cu prevederile art.8 alin.(2) din Legea nr.326/2001, deoarece, pe de o parte nu au fost încasate venituri de la utilizatori, utilizatorul nefiind C.L. sau Primăria Constanța ci membrii întregii comunități iar, pe de altă parte, nu au fost încasate, în completare, alocații acordate din bugetele locale, neexistând în fapt hotărâri privind alocarea de sume pe obiective de investiții.

În al doilea rând, petenta consideră că îi sunt incidente prevederile **art.145, alin.13 din Codul fiscal**, pe motiv că investițiile realizate sunt finanțate în totalitate din bugetul local sub forma majorării de capital.

Conform prevederilor art.145 alin.(13) din Cod:

*„ Taxa pe valoarea adăugată **afertă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării obiectivelor proprii de investiții, stocurilor de produse cu destinație specială, finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, se deduce potrivit prevederilor legale. Cu taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții se vor reîntregi obligatoriu disponibilitățile de investiții. Sumele deduse în cursul anului fiscal pentru obiectivele proprii de investiții pot fi utilizate numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La încheierea exercițiului financiar,***

sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar-bugetar și financiar-contabil, emise de Ministerul Finanțelor Publice”.

Se reține că, prevederile legale invocate nu-și au aplicabilitate pentru speța în cauză, din următoarele considerente:

→ Legiuitorul se referă **strict la obiectivele proprii de investiții, finanțate de la bugetul de stat sau bugetele locale**, pentru care alocațiile/subvențiile se acordă pe obiective de investiții și se înregistrează distinct în evidențele contabile, respectiv în contul 131 „Subvenții pentru investiții”. Ori, petenta nu face dovada că a beneficiat de subvenții/alocații bugetare aprobate prin hotărâre a Consiliului Local, în evidența contabilă nefiind evidențiate sume de această natură. Mai mult, însăși petenta recunoaște că finanțarea achizițiilor efectuate pentru bunurile din domeniul public s-a realizat din sumele primite de la bugetul local sub formă de „majorări de capital”.

→ Majorările de capital nu pot fi confundate cu subvențiile/alocațiile bugetare, chiar dacă asociatul unic este o instituție publică; în cazul de față, majorările de capital social au fost utilizate în fapt pentru acoperirea pierderilor contabile cauzate de înregistrarea pe cheltuieli a achizițiilor de servicii destinate reabilitării sistemelor publice preluate în delegare de gestiune, cheltuieli care nu au fost recuperate prin tariful de delegare ce trebuia fundamentat în conformitate cu prevederile O.G. nr.71/2002.

→ Investițiile în cauză aparțin domeniului public de interes general și deci nu pot fi „obiective de investiții proprii” ale CONSTANTA SRL destinate realizării de operațiuni taxabile, fapt acceptat chiar de către contestatară, care, deși a înregistrat o parte din achizițiile de servicii în conturile de imobilizări, (231,212) nu a procedat la calculul amortizării legale a acestora, deoarece le-a considerat a fi bunuri proprietate publică.

→ Chiar și în cazul „realizării obiectivelor proprii de investiții”, taxa pe valoarea adăugată „se deduce potrivit prevederilor legale”, respectiv cu condiția ca aceste investiții să contribuie la realizarea de venituri impozabile, prevăzute de art.145, alin.(3).

Ori, petenta nu demonstrează că aceste obiective de investiții aparținând patrimoniului public au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

Rezultă că, în scopul soluționării favorabile a contestației, CONSTANTA SRL dă o interpretare proprie, absolut eronată, prevederilor art.145, alin.13 din Codul fiscal.

În fapt, tranzacțiile între CONSTANTA SRL și Consiliul Local Municipal Constanța, sunt tranzacții între persoane afiliate.

Potrivit art.11 alin.(2) din Codul fiscal,

„În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției”.

Pentru considerentele expuse, și întrucât societatea nu a putut justifica că achizițiile efectuate în scopul întreținerii, administrării, dezvoltării și modernizării infrastructurii edilitare a domeniului public sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede art.145 alin.(3) din lege, organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect la aplicarea prevederilor **art.11 alin.(1) din Codul fiscal**, potrivit căroră,

*“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale **pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției**”.*

Contestatară nu-și însușește aplicarea de către organele fiscale a dispozițiilor art.11 din Codul fiscal, motivând că relația desfășurată de societate cu Primăria Constanța are un caracter comercial și un scop economic întrucât, *prin cheltuieli asigurate și recuperate în integralitate din bugetul local, societatea obține venituri pentru activitatea de administrare a domeniului public în baza contractelor încheiate cu aceste instituții.*

Sușținerile petentei referitoare la caracterul comercial al operațiunilor derulate cu asociatul unic Consiliul Local Constanța, sunt neconforme cu realitatea.

SC CONSTANTA SRL, este o persoană de drept privat (și nu de drept public, nefiind regie autonomă sau instituție publică), care, potrivit dispozițiilor Legii nr.326/2001 și O.G. nr.71/2002 avea obligația de a încheia un contract comercial privind administrarea unor bunuri aparținând domeniului public și privat al municipiului Constanța, contra unui tarif de administrare.

Faptul că asociatul unic al societății este parte în relațiile comerciale, nu trebuie să schimbe natura operațiunilor derulate, și, mai ales din punct de vedere fiscal, valoarea tranzacțiilor între cele două părți.

Ori, în fapt, părțile au derulat operațiunile și au stabilit prețul tranzacțiilor de o manieră care să conducă la înregistrarea sistematică de pierderi și la deducerea nelegală a TVA, sau la neplata TVA de către C.L.M. Constanța, după caz.

Prin interpunerea CONSTANTA SRL între prestatorii de fapt și beneficiarul de drept - C.L. Constanța, nu se poate schimba esența operațiunilor privind taxa pe valoarea adăugată, din neimpozabile în impozabile (taxabile).

Pentru motivele expuse, organele fiscale au apreciat corect că situației de fapt îi sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(3) lit.e) din Codul fiscal potrivit căroră, nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată "sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia", furnizorul sau prestatorul fiind societatea CONSTANTA S.R.L. iar clientul- Consiliul Local Constanța.

Potrivit pct.22 alin.(2) din H.G.nr. 44/2003,

*„ Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea „factură de decontare-pentru plăți în numele clientului”, însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidențiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată. **Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare.** De asemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 „Creditori diverși”, inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza cărora a fost întocmită.”*

Coroborând legislația specială în domeniu privind organizarea și funcționarea serviciilor publice cu legislația fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, se desprind următoarele:

Referitor la finanțarea cheltuielilor curente de funcționare și exploatare a serviciilor de administrare a domeniului public și privat, art.18 lit.b) din O.G. nr.71/2002 prevede modul de asigurare al acestora:

"b) din bugetele de venituri și cheltuieli ale operatorilor, dacă serviciile de administrare a domeniului public și privat sunt organizate și se realizează prin delegare de gestiune.”

Dacă Primăria ar fi încheiat cu CONSTANTA SRL contract de delegare a gestiunii serviciilor de administrare a domeniului public și privat cu respectarea cadrului legal conturat de legile care reglementează operațiunile de acest gen, s-ar fi asigurat

operarea corectă a celor două componente ale activității, respectiv:

1) servicii și lucrări publice finanțate în totalitate de la buget, care sunt operațiunile Primăriei ce decurg din atribuțiile ei ca autoritate publică locală, operațiuni ce nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Acestea sunt încredințate societății CONSTANTA SRL în delegare de gestiune, doar pentru administrare.

Acesta este primul tip de operațiuni ce se desfășoară în administrarea domeniului public: operațiunile Primăriei suportate de la buget, operațiuni neimpozabile, care nu influențează rezultatele CONSTANTA SRL dar nici TVA deductibilă a societății.

2) prestația societății CONSTANTA SRL în gestionarea lucrărilor și serviciilor publice pentru care societatea, înregistrând venituri din facturarea serviciului de administrare către Primărie, înregistrează și cheltuieli aferente, cheltuieli ocazionate de administrarea serviciilor publice.

Acesta este al doilea tip de operațiuni.

Conform prevederilor legale referitoare la contractul de delegare a gestiunii, societatea înregistrează venituri din facturarea prestației sale (serviciile de administrare a domeniului public și privat) către Primăria Constanța, ce sunt acoperite tot din bugetul Primăriei.

Fiind operațiuni taxabile, facturile conțin TVA colectată, respectându-se prevederile art.126(1).

Aceste operațiuni sunt taxabile, iar pentru cheltuielile aferente acestora (cheltuieli cu salariile, transport, utilități, cheltuieli de exploatare a infrastructurii edilitar urbane necesare realizării serviciilor publice), CONSTANTA SRL are drept de deducere și după caz, de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de cheltuieli.

Se reține că, pentru aceste operațiuni taxabile organele de inspecție fiscală au admis dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei.

În speță, se constată că **societatea tratează inconsecvent cele două tipuri de operațiuni definite mai sus, la punctele 1) și 2), astfel:**

- la deducerea taxei pe valoarea adăugată, le consideră operațiuni proprii pe toate, iar

- la recuperarea cheltuielilor prin emiterea facturilor către Primărie le consideră operațiuni proprii numai pe acelea referitoare la activitatea de administrare a bunurilor încredințate de către Primărie în delegare de gestiune.

Se reține modul defectuos de tratare de către CONSTANTA SRL a operațiunilor privind gestiunea delegată, după cum urmează:

- înregistrarea facturilor emise de furnizorii de lucrări și servicii pentru bunurile aparținând domeniului public în conturile de cheltuieli ale societății, fără a fi recuperate prin tariful de operare perceput autorității publice, cu consecința înregistrării unei mari pierderi și solicitarea rambursării TVA aferentă acestor facturi, inducând ideea că bunurile sunt proprii și sunt destinate realizării de venituri impozabile.

- Aport masiv de capital din bugetul Primăriei la capitalul social al CONSTANTA SRL, capital ce este diminuat apoi pentru acoperirea pierderii create, operațiune care excede contractului de delegare a gestiunii, nerespectându-se cadrul legal prevăzut de actele normative în materie.

- Urmare acestui mod de operare, operațiunile sunt tratate de către CONSTANTA SRL ca operațiuni taxabile, fiind asimilate operațiunilor proprii. Numai că aceste operațiuni nu sunt ale CONSTANTA SRL, ele sunt operațiuni care intră în atribuțiile Primăriei și conform prevederilor legale citate în cuprinsul deciziei, sunt operațiuni neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

- Totodată, aceste operațiuni nu îndeplinesc condițiile de operațiuni taxabile, întrucât nu s-au emis facturi de livrare bunuri sau prestări servicii, documente în baza cărora orice operațiune intră sub incidența legii privind taxa pe valoarea adăugată.

Drept urmare, se reține că:

→ pentru cheltuielile proprii generate de activitatea autorizată de administrare a bunurilor aparținând infrastructurii edilitar-urbane a domeniului public, recuperate prin tariful perceput autorităților publice locale, CONSTANTA SRL are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar

→ pentru serviciile facturate de furnizorii de specialitate, constând în reparații, întrețineri și efectuări de investiții la bunurile aparținând domeniului public, finanțate din bugetul local sub forma majorării de capital social, CONSTANTA SRL nu demonstrează că sunt aferente operațiunilor proprii, nefiind realizate venituri din exploatarea bunurilor aparținând domeniului public.

Astfel, veniturile realizate de CONSTANTA SRL pentru prestația proprie, respectiv operații de administrare în cadrul gestiunii delegate, acoperă doar cheltuielile efectuate de societate privind delegarea de gestiune.

SC CONSTANTA SRL încearcă să creeze o stare fiscală falsă, considerând că toate cheltuielile, inclusiv acelea facturate de furnizorii de specialitate, sunt aferente veniturilor înregistrate de societate.

• Prin înregistrarea eronată în conturile de cheltuieli a facturilor emise de furnizorii de specialitate, societatea înregistrează mari pierderi, datorită faptului că aceste cheltuieli nu sunt acoperite de veniturile din facturile emise de CONSTANTA SRL. Astfel, societatea este nevoită să acopere pierderea prin diminuarea capitalului social majorat de asociatul unic, C.L. Constanța.

În concluzie, prin simularea naturii unor tranzacții între cele două persoane afiliate, tranzacții ce exced raporturilor juridice decurgând din operațiunea de delegare de gestiune, nu se poate justifica de către CONSTANTA SRL exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru servicii destinate exclusiv și nemijlocit reabilitării și modernizării bunurilor aparținând domeniului public și nu se poate eluda plata taxei pe valoarea adăugată de către C.L.M. Constanța pentru achizițiile de bunuri și servicii care sunt aferente gestionării/administrării domeniului public, chiar dacă administrarea nu se face de către proprietarul acestui domeniu în nume propriu, ci prin intermediari-operatori de servicii publice, respectiv prin CONSTANTA SRL.

În ceea ce privește considerațiile petentei referitoare la modul de soluționare a cererilor de rambursare până în luna martie 2004, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra acestui argument întrucât, pe de o parte, această perioadă nu face obiectul actelor contestate, iar pe de altă parte nu se cunosc condițiile, respectiv starea fiscală de fapt care a condus la aprobarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere argumentele expuse, se reține că societatea CONSTANTA SRL nu întrunește condițiile de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă achizițiilor efectuate în numele C.L. Constanța pentru întreținerea, administrarea, dezvoltarea și modernizarea bunurilor aparținând domeniului public.

Pe cale de consecință, societatea nu are drept de rambursare a T.V.A. solicitată în cuantum de lei și, în plus datorează taxa stabilită suplimentar de organele de inspecție, în cuantum de lei.

Pentru considerentele arătate, în temeiul dispozițiilor art.186 alin.(1) și (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..... și a Raportului de inspecție fiscală emise în data de 03.05.2006 de A.C.F. Constanța, pentru suma de lei, constând în :

- lei TVA fără drept de deducere, evidențiată eronat în decizia de impunere;
 - lei - majorări de întârziere;
 - lei - penalități de întârziere,
- urmând a se proceda la recalcularea acestora pe perioada avută în vedere la prima verificare.

Noile acte ce vor fi întocmite vor fi transmise și organului de soluționare a contestației.

2. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate, având ca obiect invocarea nulității absolute a Deciziei de rambursare a TVA nr...../19.07.2006.

3. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației formulate împotriva măsurii privind neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cuantum de lei cu consecința respingerii rambursării taxei în sumă de lei și stabilirea taxei de plată în sumă de lei, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../18.07.2006.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, conform art.188 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

C.I. 5EX.
06.10.2006