



## Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19  
Cluj-Napoca, jud. Cluj  
Tel : 0264 591670  
Fax : 0264 592489  
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

### **DECIZIA nr. 390/2012**

privind solutionarea contestatiei depusa de **XX** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud.Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj -Biroul de Control Financiar, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **XX** cu sediul social in mun. Cluj-Napoca, Str. ...., nr. ...., jud. Cluj (domiciliul fiscal in mun. Cluj-Napoca, Str. ...., nr. ....), C.U.I. ...., formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ .... / .....2011.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de .....2011 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Biroul de Control Financiar, inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ .../....2011, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CJ .../....2011, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost emis la data de .....2011 si comunicat petentei la data de ....2011 (potrivit datei inscrise pe actul administrativ fiscal atacat, confirmata de semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de .....2011, fiind inregistrata sub nr. -/.....2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a, din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **XX**, cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011 prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare in suma de y lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, act administrativ fiscal emis in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data .....2011, inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2011.

Contestatoarea solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta acceptarea la rambursare a sumei de y lei, invocand in sustinerea solicitarii sale, urmatoarele motive:

- pentru perioada ....2011-.....2011 nu a fost colectat TVA in suma de y lei, intrucat potrivit prevederilor art. 137, alin. 18.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal *"nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare"*,

- avand in vedere prevederile legale mentionate, am solicitat prin adresa nr. -/.....2003 de la DGFP Cluj sa ne precizeze daca trebuie sa platim TVA pentru sumele pe care le primim de la .... pentru asistenta tehnica acordata de catre XX Cluj,

- prin adresa nr. -/...2003 DGFP Cluj -Serviciul metodologie a raspuns ca intrucat tariful prestatiei nu este stabilit printr-o hotarare a ....., aceste subventii nu intra in baza de impozitare la TVA, fapt pentru care in perioada ...2003-.....2005 ..... a folosit pro-rata,

- prin adresa nr. -/.....2005 am solicitat la DGFP Cluj -Serviciul metodologie sa ne reconfirme daca cota de consultanta intra in baza de impozitarea a TVA, care prin adresa nr. -/.....2005 si-a pastrat pozitia exprimata in anul 2003,

- raspunsul a fost prezentat echipei de control care, in prima faza a confirmat acest punct de vedere si ne-a recomandat ca este bine sa continuam la fel si in anul 2011, pentru ca ulterior la intocmirea Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere nu numai ca nu a tinut cont de punctul de vedere exprimat anterior, dar nici macar nu l-au pomenit in actele intocmite,

- prin adresa nr. .../...2005 am solicitat Ministerului Finantelor-Directia generala legislatie sa ne precizeze daca cota de consultanta-dirigentie, intra in baza de impozitare, aceasta prin adresa nr. -/ ....2005, a dat urmatorul raspuns *"Conform prevederilor art. 129, alin. 5 din Legea nr. 571/2003 ... ar trebui sa refactureze catre .... lucrarile de ..."*,

- in baza raspunsurilor primite am avut o discutie cu reprezentanti DGFP Cluj in urma caruia s-a hotarat sa nu mai calculam pro-rata, ci sa intocmim facturi catre ..... pentru lucrarile executate, astfel incat TVA deductibil sa fie egal cu TVA colectat pentru a nu fi denaturate obligatiile fata de bugetul de stat si sa colectam TVA la cota de consultanta si dirigentie,

- in anii 2006 si 2007 a fost incheiat un contract de administrare cu ... si am colectat TVA pentru toata suma, iar in anii 2008, 2009 si 2010 nu s-a mai colectat TVA pe principiul ca am colectat TVA pentru suma totala prevazuta in contractul de administrare in anul 2006 si 2007 cand de fapt trebuia sa facturam numai cat TVA era deductibil si ca sumele primite pentru administrare reprezinta finantare,

- in anii 2008, 2009, 2010 si 2011 nu exista contract de administrare, fondurile necesare pentru administrarea bunurilor ....j de catre XX sunt prevazute prin B.V.C. si se aloca in baza Hotararii ..... nr. -/.....2003, fiind cuprinse in "Programul anual de lucrari de ....." la capitolul "Gestionarea ...", unde sunt prevazute sumele maxime ce se pot cheltui,

- in H... .. nr. -/.....2003 la art. 2 se stipuleaza ca "*... are in administrare bunurile mobile si imobile din domeniul public si privat al ...*", iar la art. 4 se precizeaza "*cheltuielile de administrare si intretinere ale .... se asigura din veniturile proprii si in completare din alocatii de la bugetul .. in limita sumelor aprobate cu aceasta destinatie*",

- sumele primite de la .... pentru perioada 2008-2010, au fost verificate de catre inspectorii de la Curtea de conturi si de catre auditorii ....., rapoartele acestora fiind puse la dispozitia echipei de control de la finante impreuna cu adresa nr. -/.....2011 emisa ce .... prin care se confirma ca aceste sume sunt destinate finantarii cheltuielilor curente aprobate prin bugetul de venituri si cheltuieli pe anul in curs pentru asigurarea gestionarii si functionarii obiectivelor aflate in patrimoniul ..., fara ca acestea sa accepte ca sumele respective reprezinta finantare,

- prin urmare consideram ca acest mod de lucru pe care l-am avut incepand cu anul 2006 a fost in concordanta cu prevederile legale in vigoare, confirmate si certificate si de catre D.G.F.P. Cluj, care si-a exprimat in scris punctul de vedere prin specialistii si conducerea acestei institutii.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de .....2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2011.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit ca urmare a solicitarii .....i privind rambursarea sumei de y lei aferenta perioadei fiscale ....2011-.....2011 si rezultata din decontul de T.V.A. pe luna .... 2011 inregistrat la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca sub nr. - /.....2011 cu optiune de rambursare a sumei negative a taxei pe valoarea adaugata.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca din totalul sumei de y lei reprezentand TVA solicitata la rambursare de catre contribuabila prin decontul de TVA pentru luna .... 2011, nu se justifica rambursarea sumei de y lei, deoarece acesta suma reprezinta taxa necolectata aferenta veniturilor realizate prin facturarea catre ..... a prestarilor de servicii si lucrarilor de intretinere si reparatii efectuate in numele si pentru ..... in luna ..... 2011.

**III.** Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare in perioada verificata referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

**Cauza supusa solutionarii este ca Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sa se pronunte daca XX cu sediul social in mun. Cluj-Napoca, are dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata ..... nu a colectat taxa aferenta veniturilor realizate pentru prestarile de servicii si lucrarile de intretinere si reparatii efectuate in numele si pentru .... in luna .....2011.**

Perioada supusa verificarii : ....2011 - .....2011.

#### **Considerente generale.**

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de .....2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2011, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii ..... 2011, depus de ..... cu sediul in Cluj-Napoca la organele fiscale competente si inregistrat sub nr. -/.....2011, pentru suma de y lei aferenta perioadei fiscale supusa verificarii.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca XX, cu sediul social in mun. Cluj-Napoca, a fost infiintata in baza Hotararii ..... nr. -/.....2003, care prevedea transformarea XX in XX, avand ca obiect de activitate ....., pe care il are in administrare.

Conform art. 4, alin. (1) din Hotararea .... mentionata, ... isi acopera cheltuielile de administrare si de intretinere din veniturile proprii si in completare din alocatii de la bugetul ..., in limita sumelor aprobate cu aceasta destinatie, de unde rezulta incadrarea modului de finantare a ... in prevederile art. 67, lit. b) din Legea nr. 273/ 29.06.2006 privind finantele publice locale si ale art. 9 din Legea nr. 15/07.08.1990 privind reorganizarea unitatilor economice de stat ca regii autonome si societati comerciale.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de .....2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CJ -/ .....2011, se retine ca XX cu sediul social in mun. Cluj-Napoca a desfasurat in perioada verificata activitati specifice scopului pentru care a fost infiintata, respectiv .....

Administrarea ..... consta in principal din urmatoarele activitati:

- planificarea si prioritorizarea lucrarilor si serviciilor aferente intretinerii si repararii .... si anexelor.acestora;
- utilizarea cu maxima eficienta tehnica si economica a fondurilor pentru intretinerea si repararea .....
- efectuarea de revizii tehnice curente si periodice si de masuratori tehnice complexe a .....
- alegerea politicilor si strategiilor de interventie, perioada optima de executie, prioritatea lucrarilor si nivelul de urgenta;
- intocmirea programelor anuale de intretinere si reparatii a .....in administrare;
- intocmirea documentatiei tehnico-economice pentru lucrarile de intretinere si reparatii curente la .... si anexele aferente lor prin forte proprii;
- selectarea proiectantilor si contracte de proiectare pentru intocmirea documentatiei tehnico-economice pentru lucrarile de reparatii capitale la .... si anexele aferente acestora, sau a altor lucrari de tehnicitate si complexitate deosebita;
- incheierea contractelor cu unitati de executie atestate tehnic pentru lucrari de drumuri in vederea executarii lucrarilor si serviciilor de intretinere curenta si reparatii la .... si accesoriile acestora;
- urmarirea lucrarilor si serviciilor ce se executa ..... de catre personalul tehnic atestat pentru activitatea de dirigentie, sau consultanta;
- receptia lucrarilor.

Efectuarea acestor lucrari s-a facut prin incheierea anuala a unui contract de administrare, prin care se stabilea valoarea lucrarilor pe care ..... urma sa le execute in respectivul an, suma care era prevazuta in BVC si era aprobata de CA al ..., la dispozitia echipei de control fiind puse contractele si actele aditionale aferente anilor 2005, 2006 si 2007.

De asemenea, din continutul Raportului de inspectie fiscala se retine ca .... desfasoara activitatile mentionate mai sus, pentru care:

- deduce TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii de la diversi furnizori, curent electric, gaz metan, telefonie fixa si mobila, materiale de constructii, combustibili auto, reparatii, etc;

- nu colecteaza TVA aferenta operatiunilor efectuate cu privire la administrarea, intretinerea, exploatarea obiectivelor primite de la .... si pentru care angajeaza diferite societati comerciale pentru a executa lucrarile necesare intretinerii si bunei functionari a patrimoniului pe care il gestioneaza.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, se retine ca agentul economic a desfasurat in general acelasi gen de activitati pentru care in anii 2006 si 2007 a avut un tip de comportament fiscal cu privire la taxa pe valoarea adaugata, pentru ca incepand cu luna .... 2008 sa aiba un alt comportament, fara ca prevederile legale care le guverneaza sa fie modificate astfel incat aceasta modificare sa aiba justificare.

**Referitor la activitatea desfasurata de ..... in anii 2006 si 2007 in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.**

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca ..... a incheiat cu ....., Contractul de Administrare nr. -/2005, inregistrat la ... nr. -/.....2005 si la ..... cu nr. -/.....2005, care avea ca obiect administrarea, exploatarea ..... pentru o valoare totala de y lei noi. Prevederile acestui contract au fost extinse si pentru perioada ....2006-....2006 prin incheierea Contractului de Administrare nr. -/2006 la o valoare totala de y lei, inclusiv TVA.

In baza acestor Contracte de Administrare, .... intocmea lunar un deviz de lucrari in care se regaseau valoric, toate eforturile umane si materiale necesare realizarii scopului pentru care a fost infintata, respectiv administrarea cu maxima eficienta a bunurilor pe care le administreaza in numele si pentru .....

Aferent anului 2007, au fost incheiate acte aditionale la Contractul de Administrare nr. -/2006, astfel:

- Actul Aditional nr. -/2007, care mareste valoarea acestuia cu y lei, valoarea totala devenind y lei, inclusiv TVA si extinde durata contractului de administrare initial pina la data de 31.03.2007.

- Actul Aditional nr. -/2007 care mareste valoarea contractului cu y lei, valoarea totala devenind y lei, inclusiv TVA si perioada de valabilitate se prelungeste pina la 31.12.2007.

- Actul Aditional nr. -/2007 care mareste valoarea acestuia cu y lei, valoarea totala devenind y lei inclusiv TVA si completeaza obiectul de activitate al ....

..... procedeaza in anii 2006 si 2007 la colectarea de taxa pe valoarea adaugata la sumele facturate catre ..... aferente prestarilor de servicii executate prin aplicarea prevederilor din contractul de Administrare

nr. -/2006 si a actelor aditionale ale acestuia, servicii care se regasesc in Situatiile de lucrari intocmite lunar si decontate de catre beneficiar (.....) dupa insusirea serviciilor consemnate in aceste situatii de lucrari.

Acest mod de lucru, prezentat la aliniatul precedent, a fost implementat la inceputul activitatii .... si a fost confirmat de faptul ca in anul 2005 aceasta a inaintat catre Ministerul Finantelor Publice adresa nr. -/2005 prin care solicita lamuriri in legatura cu taxa pe valoarea adaugata aferenta cotei de 2%, aplicata prestarilor de servicii efectuate catre ..., primind raspuns prin adresa nr. -/.....2005.

Din adresa primita rezulta fara nici un dubiu, ca intreaga activitate desfasurata de aceasta se asimileaza la prestari de servicii si se incadreaza la art. 129 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la care se aplica cota standard de taxa pe valoare adaugata de 24%.

**Referitor la activitatea desfasurata de ..... in anii 2008, 2009, 2010 si 2011** in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

Incepand cu anul 2008 .... a modificat, unilateral, modul de decontare a sumelor stabilite in devizul de lucrari lunar, intocmit in baza contractului de Administrare nr. -/2005, inregistrat la ... sub nr. -/ ....2005 si la XX cu nr. - /...2005, prin care se calcula valoarea prestarilor efectuate de catre aceasta pentru ....., astfel incat valoarea rezultata din devizele de lucrari intocmite lunar se factura catre ... fara TVA.

Devizele de lucrari intocmite lunar in baza contractului de administrare, reprezinta documentul prin care se stabileste valoarea prestarilor de servicii efectuate de ..... pentru ....., document care insumeaza valoarea eforturilor cu manopera si materialele consumate de ..... pentru a realiza scopul pentru care a fost infiintata si functioneaza si care este consfintit in actul de constituire.

Din explicatiile scrise, date de domnul director gen. AM si director ec. MS nu rezulta in mod clar motivele pentru care incepand cu anul 2008 nu se mai colecteaza TVA aferent prestarilor de servicii facturate catre ....., fiind invocata lipsa Contractului de Administrare pentru perioada 2008-2011.

De retinut este faptul ca pentru anii 2008, 2009, 2010 si 2011, nu au fost prezentate echipei de control contracte de administrare cu ....., dar modul de calculare a valorii prestarilor de servicii, continutul acestora si partile implicate au ramas aceleasi ca in perioada 2006-2007, iar pe facturile intocmite si transmise catre ..... este inscris "*Contract de Administrare*", cu toate ca reprezentantii .... au invocat lipsa unor astfel de contracte.

Ori in situatia in care nu exista incheiate contracte comerciale intre ... si .....pentru perioada mentionata mai sus, au fost incalcate prevederile art.

47 din Legea nr. 15/07.08.1990 privind reorganizarea unitatilor economice de stat ca regii autonome si societati comerciale, unde se arata ca:

*"Relatiile comerciale dintre regiile autonome, cele dintre societatile comerciale cu capital de stat, precum si relatiile dintre ele, ori intre ele si stat se vor desfasura pe baze contractuale. [...]"*

Avand in vedere acest mod de decontare a sumelor stabilite in Situatiile de lucrari lunare intocmite in perioada...2011-....2011, s-a constatat ca XX nu colecteaza TVA in suma totala de y lei aferenta prestarilor de servicii efectuate pentru ....., suma care este retinuta de catre organele de inspectie ca obligatie fiscala suplimentara la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, avand in vedere aspectele prezentate rezulta ca organele de inspectie fiscala au retinut ca ..... nu are drept la rambursare pentru suma de y lei, fiind totodata aprobata la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

Petenta contesta masura luata de organele de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului la rambursare pentru suma totala de y lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei retinuta suplimentar in sarcina agentului economic se datoreaza faptului ca in perioada ...2011-....2011 ..... nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii efectuate de .... pentru administrarea bunurilor .....

Avand in vedere considerentele prezentate, se constata ca ..... este continuatorul ..... a carui rol era de a administra patrimoniul ..... si pe cale de consecinta de a achita catre executantii lucrarilor de intretinere si reparatii, c/v lucrarilor efectuate, activitate pe care in perioada verificata o face ..... in numele si pentru ....., in calitate de administrator al bunurilor primite spre administrare si recuperand aceiasi valoare de la .....

Justificarea infintarii ..... este cuprinsa in art. 1, alin. (2) din Hotararea ..... nr. -/.....2003, unde se arata: "*..... se organizeaza si functioneaza potrivit prezentei hotarari in scopul administrarii gestionarii si exploatarii domeniului public si privat pe care il are in administrare*", articol completat cu prevederile art. 3 din aceiasi act normativ referitoare la obiectul de activitate al .....i.

De asemenea, potrivit art. 4 din .... nr. nr.-/....2003, se arata ca: "*Cheltuielile de administrare si de intretinere ale XX se asigura din venituri proprii si in completare din alocatii de la bugetul judetului, in limita sumelor aprobate cu aceasta destinatie*".

Valoarea lucrarilor de intretinere si reparatii a patrimoniului ..... este previzionata de catre acesta prin BVC anual la capitolul "Cheltuieli", iar de catre ... sunt prevazute in BVC-ul propriu la capitolul "Venituri". De aici rezulta explicit ca pentru .....acesta este un element de cost cu destinatie



precisa (Programul anual de lucrari de ...) si de venit pentru ..., rezultand ca aceasta suma nu este bugetata ca subventie si nu are nici o caracteristica a elementelor care definesc subventia.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca ..... a solicitat prin adresa nr. -/....2011 ....., confirmarea faptului "*ca sumele de bani alocate ..... prin buget cu titlu de transferuri, reprezinta finantari de la bugetul ..... destinate acoperirii cheltuielilor salariale si materiale pentru asigurarea gestionarii si functionarii obiectivelor aflate in patrimoniul judetului Cluj*", institutie care prin adresa nr. -/....2011 mentioneaza ca sumele de care beneficiaza ..... sunt cuprinse la titlul "*Transferuri curente intre unitatile administratiei publice*" si sunt **destinate finantarii cheltuielilor curente** aprobate prin BVC-ul anului in curs.

Din raspunsul primit de la ....., se poate constata ca nu este folosit termenul de finantare in sensul de subventie si aceasta deoarece intretinerea si reparatiile intermediare de ... la patrimoniul ..... sunt previzionate ca si capitol de cheltuieli distinct in BVC-ul intocmit la inceputul fiecarui an (84.02.03-Transport rutier -subcapitol 84.02.03.01 -..... -OMFP nr. 1954/2005 pentru aprobarea clasificatiei indicatorilor privind finantele publice) capitol care apare in BVC-urile publicate pe site-ul institutiei.

De asemenea, din continutul adresei ....., se retine folosirea termenului de cheltuiala curenta care este reglementat de prevederile art. 26, alin. (7) si (8) din Legea nr. 273/29.06.2006 privind finantele publice locale, unde se arata:

*"(7) Sectiunile de functionare si sectiunile de dezvoltare se utilizeaza pentru fundamentarea bugetelor locale si se aproba ca anexe la acestea, respectiv:*

*a) **sectiunea de functionare cuprinde cheltuielile curente pentru realizarea atributiilor si competentelor stabilite prin lege, specifice fiecarei unitati administrativ-teritoriale ;***

*(8) **Cheltuielile curente prevazute la alin. (7), lit. a) sunt obligatorii si se refera la cheltuielile de personal, cheltuielile materiale si cu prestarea serviciilor, subventiile si transferurile necesare realizarii atributiilor si competentelor autoritatilor administratiei publice locale, in conditiile legii**".*

Avand in vedere cele prezentate se constata ca ....., pentru desfasurarea activitatii de administrare a bunurilor ....., nu a beneficiat de sume pentru subventii care sa justifice necolectarea TVA aferent prestarilor de servicii efectuate in numele si pentru ....., in perioada 2008-2011.

De asemenea, se retine ca valoarea prestarilor de servicii sunt in cea mai mare parte facturate de furnizori lor catre .... cu TVA si pe cale de consecinta se impune recuperarea acesteia de la .....

Prin adresa nr. -/....2005, ..... a solicitat Ministerului Finantelor Publice raspuns la intrebarea daca activitatea de asistenta tehnica, consultanta, dirigentie, care reprezinta venituri ale .... prin aplicarea unei

cote de 2% la valoarea fiecărei activități desfășurate, este purtătoare de TVA, fără însă să solicite precizări în situația în care avea nelămuriri asupra modului de interpretare a legislației în cazul activității de ..... desfășurate în nume propriu dar în contul .....

În răspunsul primit de ..... cu adresa nr. -/.....2005, se precizează că se poate de clar, inclusiv asupra modului de aplicare a TVA în cazul lucrărilor de întreținere și administrare a drumurilor, următoarele:

***"Lucrările de .... reprezintă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată prestări de servicii, în sensul art. 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la care se aplică cota standard de taxă pe valoarea adăugată de 19%".***

*"Potrivit art. 129 alin. (5) din lege, persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în legătură cu o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși acele servicii".*

*"În baza prevederilor art. 129 alin. (5) sus menționat, ..... dvs. ar trebui să refactureze către ..... lucrările de ..... - realizate de executanții de lucrări, prin aplicarea cotei de 19% TVA".*

Din cele prezentate, se constată că ..... este un prestator de servicii pentru administrarea bunurilor ....., care din punctul de vedere al taxei pe valoare adăugată reprezintă prestări de servicii, în sensul art. 129 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la care în perioada verificată se aplică cota standard de taxă pe valoarea adăugată de 24%.

Astfel, potrivit prevederilor art. 129, alin. (2) și (3), lit. d) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată:

*"(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar și în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective,*

*(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

*.... d) prestarile de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;..."*

Din conținutul documentelor existente la dosarul contestației, se constată că ..... a ținut seama de prevederile legale aplicabile și răspunsul primit de la Ministerul Finanțelor Publice pentru operațiunile economice desfășurate în anii 2006 și 2007 facturând cu TVA sumele către ..... pentru că în anii 2008, 2009, 2010 și 2011 ..... să întocmească facturile fiscale către ..... fără a colecta TVA aferentă, cu toate că a desfășurat aceiași activitate, respectiv a administrat în numele și pentru ..... bunurile deținute de acesta.

Prin urmare, se constată că începând cu luna .... 2008 agentul economic și-a modificat modul de lucru folosit în anii 2006 și 2007, emitând

facturile catre .....fara taxa pe valoarea adaugata, cu toate ca prevederile legale nu au fost modificate in ceea ce priveste aceste operatiuni economice si nici conditiile in care aceste activitati se desfasurau de catre ....

In Nota Explicativa data de dir. ec. MS, justificarea schimbarii modului de lucru este urmatorul:

*"In anii 2008, 2009 si 2010 nu s-a mai colectat TVA pe principiul ca am colectat TVA pentru toata suma prevazuta in contractul de administrare in anul 2006 si 2007 cand, de fapt trebuia sa facturam numai cat TVA era deductibil (conform celor stabilite cu reprezentantii de la Directia de Finante Cluj) si ca sumele primite pentru administrare de la ..... reprezinta finantare".*

Invocarea DGFP Cluj se face in contextul in care, prin adresa nr. - /....2003, se solicita raspuns la intrebarea „*daca trebuie sa platim TVA pentru sumele primite de la ..... pentru asistente tehnica conform ... nr. - /....2003*”, iar raspunsul primit cu adresa nr. - / .....2003 se refera la subventii, situatie care nu se regaseste in ceea ce priveste activitatea desfasurata de catre .....

De retinut este faptul ca acest raspuns a fost primit de catre ... la data de ...2003 si este invocat in sustinerea modului de lucru privind operatiunile efectuate in incepand cu luna ...2008, cu toate ca ulterior acestuia, in baza raspunsului primit de la Ministerul Finantelor Publice prin adresa nr. - /....2005 a procedat la colectarea taxei aferenta activitatii desfasurate in perioada 2006-2007.

Fata de considerentele prezentate, se constata ca pentru perioada ....2011-....2011, ..... avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor economice efectuate in perioada mentionata in numele si pentru ..., respectiv pentru sumele facturate catre acesta, asa cum rezulta din raspunsul primit de la MFP si cum de altfel aceasta a procedat in perioada 2006-2007.

**In ceea ce priveste operatiunile economice efectuate in cursul lunii ..... 2011**, se retine ca valoarea prestarilor de servicii efectuate in numele si pentru ....XXXX..... pentru care nu s-a colectat TVA, reprezinta manopera din Devizul de lucrari aferent lunii .... 2011 in suma de y lei cuprinsa in factura nr. -/.....2011, precum si cota de consultanta de 2% in suma de y lei aferenta facturilor -/.....2011 si -/.....2011 care nu a fost facturata catre beneficiarul serviciilor prestate.

Referitor la Devizul de lucrari aferent lunii ..... 2011, mentionam ca valoarea acestuia a fost cuprinsa in factura nr. -/ ....2011 si este in suma totala de y lei (inclusiv TVA), din care pentru suma de y lei s-a colectat TVA in valoare de y lei, iar pentru suma de y lei nu s-a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta (**y lei**).

De asemenea, din continutul Raportului de inspectie fiscala si a celorlalte documente existente la dosarul cauzei, se retine ca agentul economic nu a procedat la facturarea catre Consiliul Judetean Cluj a cotei de consultanta de 2% aferenta valorii facturilor nr. -/.....2011 si -/.....2011, in conformitate cu ..... Cluj nr. -/.....2003 prin care s-au aprobat cotele procentuale de calcul al valorii activitatilor de asistenta tehnica, consultanta si dirigentie asigurate de catre ..... Cluj.

Ca urmare a nefacturarii sumei de y lei, reprezentand cota de 2% aferenta valorii facturilor nr. -/....2011 (y lei) si nr. -/....2011 (y lei), agentul economic nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei care a avut drept consecinta diminuarea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Prin necolectarea TVA aferent serviciilor executate prezentate mai sus, ..... a incalcat prevederile art. 129, alin. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora *"atunci cand o persoana impozabila care actioneaza in nume propriu, dar si in contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii se considera ca a primit si a prestat ea insusi serviciile respective"*.

In ceea ce priveste momentul exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata sunt aplicabile prevederile referitoare la faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii prevazute la art. 134<sup>1</sup> alin. (1) si alin. (7) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*"(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol"*.

*"(7) Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari. Totusi, perioada de decontare nu poate depasi un an",*

coroborate cu prevederile art.134<sup>2</sup> alin. (1) din acelasi act normativ, care prevad:

*"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator"*.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor cu exceptiile prevazute de lege, astfel incat in cazul prestarilor de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de

lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar.

Din considerentele prezentate mai sus, se constata ca in luna ..... 2011 ..... a efectuat in numele si pentru .....servicii in suma de y lei pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei (y lei x 24%), contrar prevederilor legale si a raspunsului primit de la MFP de care nu s-a mai tinut seama in perioada mentionata.

De mentionat este faptul ca reprezentantii ... invoca lipsa contractelor de administrare pentru perioada 2008-2011 ca un motiv pentru necollectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor facturate catre ..., ori ..... nu se poate apara cu propria culpa prin nerespectarea prevederilor legale, respectiv a dispozitiilor art. 47 din Legea nr. 15/07.08.1990 privind reorganizarea unitatilor economice de stat ca regii autonome si societati comerciale, unde se arata ca:

***"Relatiile comerciale dintre ..., cele dintre societatile comerciale cu capital de stat, precum si relatiile dintre ele, ori intre ele si stat se vor desfasura pe baze contractuale.***

*Contractele incheiate intre agentii economici mentionati la alin. 1 vor fi guvernate de principiul libertatii contractuale si de reglementarile cuprinse in Codul civil si Codul comercial roman, cu exceptiile decurgand din prezenta lege".*

Relevant este si faptul ca, in sustinerea solicitarii sale pentru solutionarea favorabila a contestatiei in sensul acceptarii la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, petenta invoca adresa nr. - /...2005 transmisa de Ministerul Finantelor Publice-Directia Generala Legislatie, Impozite Indirecte, din care citeaza in mod trunchiat raspunsul dat de aceasta institutie cu privire la aplicarea prevederilor legale aplicabile operatiunilor desfasurate de ....., prin omiterea unui aspect cat se poate de elocvent in solutionarea cauzei, respectiv omiterea expresiei "**..., prin aplicarea cotei de 19% TVA**".

De asemenea, mentionam ca petenta invoca faptul ca modul de lucru al .....i „*l-am avut incepand cu anul 2006 in concordanta cu prevederile legale in vigoare, confirmate si certificate si de catre D.G.F.P. Cluj*”, **aspect care nu concorda cu realitatea**, intrucat in perioada 2006-2007 ..... a utilizat un mod de lucru, pentru ca incepand cu luna ... 2008 aceasta sa fie schimbat, aspect care rezulta cu pregnanta din considerentele prezentei decizii. De subliniat este tocmai faptul ca modul de lucru utilizat incepand cu anul 2006 a fost schimbat din anul 2008 si ca aceasta schimbare a condus la retinerea in sarcina contestatoarei a obligatiilor de plata suplimentare stabilite prin actele administrative atacate.

**Concluzionand asupra aspectelor prezentate**, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit dispozitiilor art. 6 din O.G. nr. 92/

24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede ca: ***“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”***.

Totodata, prevederile art. 94, alin. (2), lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitoare la atributiile inspectiei fiscale, stipuleaza ca:

*“(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

***a) constatarea si investigarea fiscala a tuturilor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale***”.

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate, prevederile legale citate mai sus sau doar mentionate, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare fata de cele rezultate din evidenta contabila a .... in suma de **y lei**, aferenta sumelor facturate catre ...., motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210, alin. (1) si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007) cu modificarile si completarile ulterioare, se

## **DECIDE:**

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de ..... cu sediul social in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj, C.U.I. ..., pentru suma de **y lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV**