



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR..78/2011

privind soluționarea contestației depusă de

Administrația Națională X

Unitatea Teritorială X

**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.906045/11.01.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X X prin adresa nr..X./11.01.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.906045/11.01.2011, cu privire la contestația formulată de **Administrația X - Unitatea teritorială X** cu sediul în .X., sector X, Str. X nr.X, având cod de înregistrare fiscală X.

Societatea contestă Decizia de impunere nr.X/22.11.2010 emisă de Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/22.11.2010 prin care au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei** reprezentând :

- **.X. lei** -taxă pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii Deciziei de impunere nr.X/22.11.2010, respectiv 23.11.2010, conform ștampilei societății aplicate pe adresa nr.X/23.11.2010 a Administrației Finanțelor Publice a Sectorului 1 .X., de înaintare a titlului de creanță și de data înregistrării contestației la Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X.X., respectiv 21.12.2010, așa cum reiese din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând ca în spetă sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art. 209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **Administrația X - Unitatea Teritorială X**.

I. Prin contestație, Administrația Națională X - Unitatea Teritorială X precizează următoarele :

În perioada 15.07.2010-17.11.2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X .X. au efectuat o inspecție fiscală parțială privind TVA în vederea punerii în executare a Deciziei nr.X/09.06.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care s-a dispus « *desființarea Deciziei de impunere nr.51/11.02.2010 prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de X lei și a fost stabilită suplimentar de plată TVA în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și reverificarea perioadei 01.02.2008-31.07.2009, pentru TVA.* »

Urmare acestei inspecții fiscale, organele de inspecție fiscală și-au menținut punctul de vedere în sensul aplicării taxei pe valoarea adăugată distinct în facturile pentru dobânda aferentă împrumuturilor de păcură și cărbune acordate în baza OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008 pentru « *scoaterea din rezerva de stat, sub formă de împrumut, a unor cantități de combustibili pentru unele centrale electrice și termice aflate în coordonarea Ministerului Economiei, Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului și a Ministerului Administrației și Internelor* ». Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că sumele încasate de **Administrația X - Unitatea Teritorială X** sub formă de dobânzi pentru acordarea sub formă de împrumut a unor cantități de combustibil scoase din rezerva de stat nu sunt operațiuni de natură financiar bancară ci, reprezintă operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care, prin Decizia de impunere nr.464/22.11.2010, au stabilit suplimentar de plată TVA în valoare de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei.

Societatea susține că a respectat în totalitate prevederile OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008, împrumutul de carburanți reprezentând o operațiune de creditare a societăților comerciale, ce constituie o situație extraordinară și vizează interesul general și imediat.

De asemenea, împrumutul a fost acordat în condiții similare băncilor, fiind conform prevederilor art.3 alin.(3) din OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008, o operațiune de creditare de natură financiar bancară.

Dobânda a fost calculată de Administrația Națională X - Unitatea Teritorială X conform art.3 alin.(2) la valoarea de piață a combustibililor (inclusiv TVA) la data încheierii contractului de împrumut. Ca mod de calcul al dobânzilor, societatea susține că s-a încadrat la art.141 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, « *prestări servicii de natura financiar-bancară* ».

Totodată, societatea precizează că valoarea facturilor emise în baza OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008 reprezentând dobânzi calculate de Administrația Națională X - Unitatea teritorială X este identică cu valoarea calculată de organele de inspecție fiscală, astfel că nu s-a adus niciun prejudiciu bugetului de stat, sumele încasate fiind virate integral la bugetul de stat în termenul legal.

Mai mult, potrivit organelor de inspecție fiscală, din valoarea facturilor emise de Administrația Națională a X - Unitatea teritorială X, reprezentând dobânzi, ar fi trebuit dedusă TVA, valoarea facturilor rămânând aceeași.

Față de susținerea organelor de inspecție fiscală, societatea precizează că dacă ar aplica acest mod de calcul, atunci contravaloarea facturii de dobândă care reprezintă venit direct la Bugetul de Stat, s-ar diminua cu contravaloarea TVA colectată, care se virează la capitolul TVA al bugetului de stat. Mai mult, TVA colectată ar deveni TVA deductibilă pentru societatea comercială beneficiară a împrumutului, cu drept de deducere (rambursare) pentru societatea comercială respectivă.

Din analiza facturilor emise de Administrația Națională X - Unitatea teritorială X în perioada 01.02.2008-31.07.2009, reprezentând contravaloare dobândă calculată la contractele de împrumut încheiate de societate conform prevederilor OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008, rezultă că valoarea facturilor emise este în sumă totală de X lei din care, contravaloarea facturilor încasate, în sumă de X lei a fost virată integral la bugetul de stat, iar contravaloarea facturilor rămase de încasat este în sumă de X lei.

Astfel, societatea susține că dacă legiuitorul ar fi avut în vedere ca dobânda să intre în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, ar fi prevăzut și în această situație, la fel ca și în cazul art.2 alin.(1) din OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008, ca exigibilitatea TVA aferentă facturilor să intervină, prin derogare de la art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la încasarea parțială sau totală a acestora și s-ar fi precizat explicit că dobânda va fi calculată la valoarea de piață exclusiv TVA.

Prin urmare, legiuitorul nu a considerat că dobânzile facturate potrivit OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008 intră în sfera de aplicare a TVA, astfel că se aplică prevederile « art.141² alin.a, pct.1 » din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece această operațiune este privită ca o creditare a societăților comerciale pentru depășirea „situației extraordinare care vizează interesul general și imediat.”

De asemenea, instituția publică susține că nu există cadrul legal pentru avansarea de la ordonatorul de credite secundar la cel terțiar a sumelor necesare plății TVA, pentru achitarea contravalorii TVA aferentă facturilor neîncasate, până la data scadentă, respectiv 25 ale lunii următoare față de luna de facturare. Astfel, nu există cadrul legal pentru ca Administrația Națională X - Unitatea Teritorială X să solicite ordonatorului secundar de

credite sumele necesare plății TVA, în condițiile în care societățile comerciale nu achită facturile aferente dobânzilor.

Societatea mai susține că în conformitate cu prevederile HG nr.1579/2007, societatea are atribuite două coduri de înregistrare fiscală, respectiv: un cod de înregistrare fiscală pentru activitatea desfășurată în calitate de autoritate publică, respectiv X și un cod de înregistrare fiscală în scopuri de TVA, pentru operațiuni taxabile, cu produse rezerva de stat, respectiv RO X.

Administrația Națională X - Unitatea Teritorială X precizează că a emis facturile reprezentând dobânzi folosind codul de înregistrare fiscală RO X, considerând această operațiune de împrumut scutită de TVA.

Instituția publică menționează că în data de 20.10.2010, Guvernul României a emis Ordonanța de Urgență nr.93, având același obiect ca și OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008, respectiv « scoaterea din rezerva de stat, sub forma de împrumut, a unor cantități de combustibili pentru unii operatori economici », având în vedere faptul că necesitatea consumului de energie electrică, precum și a agentului termic pentru perioada friguroasă constituie o situație extraordinară și vizează interesul general și imediat.

Potrivit art.3 alin.1 din această ordonanță de urgență: « dobânzile vor fi percepute la valoarea de piață a combustibililor la data încheierii contractului de împrumut și sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată ».

La data emiterii OUG nr.136/2007 și a OUG nr.117/2008 nu au intervenit modificări ale Codului fiscal în ceea ce privește dobânzile.

Față de cele mai sus precizate, societatea susține că legiuitorul a considerat împrumutul ca o operațiune de creditare a societăților comerciale pentru depășirea « situației extraordinare care vizează interesul general și imediat. »

Astfel, Administrația Națională X - Unitatea Teritorială X a aplicat în spiritul prevederilor legale modul de calcul al dobânzilor aferente împrumuturilor de păcură și cărbune acordate în baza OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008, încadrându-se conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în categoria operațiunilor scutite de taxă, respectiv a prestărilor de servicii de natura financiar-bancară.

În raport de argumentele mai sus precizate, Administrația X - Unitatea Teritorială X consideră că:

-facturile de dobânzi emise în baza OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008 nu intră sub incidența prevederilor art.126 alin.(1) coroborat cu art.129 alin.(1) și alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece conform OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008, Administrația X - Unitatea Teritorială X este privită ca o instituție creditoare care intră sub incidența prevederilor « art.141² alin.a, pct.1» din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- împrumutul acordat în baza OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008 nu se încadrează în prevederile art.125¹ alin.1 și art.137 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu reprezintă o prestare de servicii, ci, o operațiune de creditare a societăților comerciale, ce constituie o situație extraordinară și vizează interesul general și imediat;

-este eronată aplicarea în algoritmul de calcul al dobânzii a cotei standard de TVA prevăzută la art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât conform prevederilor OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008, dobânda este calculată la valoarea de piață a combustibilului care include și TVA;

-este eronat modul de calcul aplicat de către organele de inspecție fiscală prin aplicarea procedurii sutei mărite și încadrarea facturilor de dobânzi la art.127 alin.(4), alin.(5) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece conform prevederilor OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008, art.3 alin.3, împrumutul a fost acordat în condiții similare băncilor, fiind o operațiune de creditare de natură financiar – bancară, astfel că modul de calcul al dobânzilor se încadrează în prevederile art.141 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- nu datorează majorările de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală, deoarece dobânzile au fost stabilite în mod corect conform OUG nr.136/2007 și OUG nr.117/2008.

Având în vedere cele mai sus precizate, Administrația X - Unitatea Teritorială X contestă concluziile Deciziei de impunere nr.X/22.11.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr.X/22.11.2010, solicitând rambursarea TVA în sumă de X lei aferentă deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare din lunile iunie și iulie 2008, anularea TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei precum și a majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/22.11.2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X .X. au efectuat la Administrația Națională X - Unitatea Teritorială X o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată în vederea punerii în executare a Deciziei nr.168/09.06.2010 a Direcției generale de soluționare a contestațiilor prin care s-a dispus „desființarea Deciziei de impunere nr.X/11.02.2010, prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă X lei și a fost stabilit suplimentar de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și reverificarea perioadei 01.02.2008-31.07.2009, pentru taxa pe valoarea adăugată, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate în decizia de soluționare a contestației”.

Obiectul inspecției fiscale l-a constituit reanalizarea activității de scoatere din rezerva de stat, sub forma de împrumut, a unor cantități de combustibili pentru unele centrale electrice și termice aflate în coordonarea Ministerului Economiei, Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului și a Ministerului Administrației și Internelor, conform considerentelor din Decizia nr.168/09.06.2010 privind soluționarea contestației formulată de Administrația Națională X - Unitatea Teritorială X, respectiv dacă:

„- ANX UT X în calitate de instituție publică este persoana impozabilă pentru activitatea de scoatere din rezerva de stat, sub forma de împrumut, a unor cantități de combustibil (...) sau această activitate reprezintă o activitate desfășurată de instituție în calitate de autoritate publică, chiar dacă pentru desfășurarea acesteia se percepe o plată, respectiv dobânzi și pentru care AXS UTX nu este persoană impozabilă.

- în situația în care .X. UT X este persoană impozabilă pentru activitatea desfășurată de instituție în calitate de autoritate publică dacă dobânzile încasate pentru activitatea de scoatere din rezerva de stat, sub forma de împrumut, (...) sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată conform art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.”

Instituția publică a mai fost verificată anterior de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X .X., urmare inspecției fiscale fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.02.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/11.02.2010 prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, a fost stabilită suplimentar de plată taxă pe valoarea adăugată în sumă de 2.689.060 lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Administrația Națională a Rezervelor X - Unitatea Teritorială X a depus și înregistrat sub nr.X/15.03.2010 la Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X .X. contestație prin care a solicitat rambursarea TVA în sumă de X lei și anularea majorărilor de întârziere în sumă de .X. lei.

Contestația formulată de instituția publică a fost soluționată de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin Decizia nr.168/09.06.2010, prin care s-a desființat Decizia de impunere nr.X/11.02.2010 pentru suma de X lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, suma de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere și s-a dispus efectuarea unei noi verificări a aceleiași perioade și a aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de cele precizate în decizia de soluționare a contestației.

În vederea efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere: verificarea declarațiilor fiscale și informative în corelație cu datele din evidența contabilă, registrele societății sau orice alte documente justificative existente în societate, verificarea existenței contractelor și modul lor de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil, verificarea înregistrării veniturilor aferente activității desfășurate, verificarea utilizării documentelor cu regim special și a modului de alocare și gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale.

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Administrația Națională a Rezervelor X –Unitatea Teritorială X .X. este o unitate teritorială cu personalitate juridică aflată în subordinea fostei Administrații Naționale X, care a fost desființată, prin comasare cu Oficiul de Stat X, conform Legii nr.329/2009, fiind înființată Administrația Națională a X, care a preluat activitatea celor două instituții supuse reorganizării, conform HG nr.1380/2009.

De asemenea, este ordonator terțiar de credite, funcționând în baza Legii nr.82/1992, ca organ de specialitate al administrației publice centrale în subordinea Guvernului.

Instituția publică are începând cu data de 01.04.2008, codul de înregistrare fiscală X, pentru partea din structura prin care desfășoară numai activități în calitate de instituție publică (deținând certificatul de înregistrare fiscală seria A nr.X, eliberat la data de 04.12.2009) și RO X pentru partea din structură/activitate pentru care are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art.127 din Codul fiscal (deținând certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria X nr.X, eliberat la data de 04.12.2009, fiind înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01.04.2008).

Anterior datei de 01.04.2008 codul de înregistrare fiscală atribuit instituției publice, respectiv X, a fost utilizat atât pentru partea din structură prin care a desfășurat numai activități în calitate de instituție publică pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, cât și pentru partea din structură/activitate pentru care are calitatea de persoană impozabilă.

Referitor la baza de impunere:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.02.2008-31.07.2009, Administrația Națională X –Unitatea Teritorială X din .X. a obținut venituri pentru partea din structura sa pentru care are calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA din scoaterea din rezerva de stat, sub forma de împrumut, a unor cantități de combustibili pentru unele centrale electrice și

termice aflate în coordonarea Ministerului Economiei, Autorității pentru Valorificarea Activelor Statului și a Ministerului Administrației și Internelor.

Pentru cantitățile de combustibili împrumutate, instituția publică, în calitate de împrumutator, a încheiat cu fiecare beneficiar, în calitate de împrumutat, contracte de împrumut.

Conform contractelor încheiate, contrapartida obținută de Administrația Națională X – Unitatea Teritorială X din .X. din partea împrumutaților este numită „dobândă” și este calculată la valoarea integrală a produselor (inclusiv TVA), fără a evidenția valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată.

De asemenea, potrivit prevederilor art.3 din OUG nr.136/2007 pentru cantitățile de combustibil împrumutate urmau a fi încasate dobânzi percepute la valoarea de piață a combustibilului la data încheierii contractului de împrumut. Totodată, Administrația Națională X – Unitatea Teritorială X stabilea dobânda la prețul pieței pentru fiecare operator economic pe baza ofertelor obținute de aceștia de la bănci comerciale pentru împrumuturi acordate în condiții similare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că din punct de vedere fiscal dobânda facturată de Administrația Națională X – Unitatea Teritorială X, reprezentând contrapartida pentru cantitățile de combustibil împrumutate, nu este exclusă din baza de impozitare conform prevederilor art.137 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că practicarea unor tarife în funcție de nivelul pieței bancare și numirea contrapartidei obținute „dobânzi” nu poate schimba încadrarea prestării serviciilor de împrumut „de produse fungibile și consumptibile” în categoria operațiunilor financiar-bancare, în sensul prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, serviciile de împrumut de bunuri nefiind prin natura lor servicii de natură financiar-bancară, chiar dacă contrapartida obținută a fost denumit „dobândă” și este calculată la nivelul dobânzilor practicate pe piața bancară.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru achiziționarea produselor care fac obiectul contractelor de împrumut, instituția publică și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri.

Având în vedere că în perioada verificată instituția publică a considerat contrapartida obținută ca fiind scutită de TVA și neinclusă în baza de impozitare, aplicând prevederile art.141 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă bunurilor achiziționate, conform art.145 alin.1 lit.a din actul normativ mai sus menționat, în vigoare la data exigibilității taxei.

Totodată, s-a constatat că instituția publică a realizat venituri din prestarea de servicii de împrumut de produse energetice, desfășurând astfel

activității economice și fiind persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru aceste activități.

Înregistrarea în evidențele contabile ale instituției publice a facturilor emise către beneficiarii împrumuturilor de produse s-a realizat prin formula contabilă 411 „Clienți” =448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”, în jurnalele de vânzări au fost înregistrate la rubrica „operațiuni taxabile – cu cota TVA 19%”, la coloana 10 „Baza de impozitare” fiind înregistrată valoarea integrală a facturilor, iar la coloana 11 „Valoare TVA” nefiind menționată nicio sumă.

Totodată, s-a constatat că instituția publică nu a înscris în deconturile de TVA aferente perioadei verificate, depuse și înregistrate la organul fiscal competent, valorile aferente facturilor emise către beneficiarii împrumuturilor de bunuri.

De asemenea, s-a constatat că la achiziționarea produselor energetice (cărbune și păcură) instituția publică își exercita dreptul de deducere integral iar în documentele deținute și prezentate de instituția publică, precum și în deconturile de TVA aferente perioadei verificate nu este evidențiat un calcul al pro-ratei aferente.

Astfel, s-a constatat că în cazul în care instituția publică ar fi considerat că operațiunea de împrumut de bunuri se încadrează în prevederile art.141 din Codul fiscal, sumele reprezentând contravaloarea „dobânzilor” trebuiau să fie înscrise la rândurile de livrări de bunuri și prestări de servicii scutite fără drept de deducere .

Având în vedere cele mai sus precizate, precum și prevederile art.125¹ alin.(1), pct.4 și pct.18, art.126, art.127 alin.1, alin.2 și alin.4, art.129 alin.1 și alin.3 lit.d), art.137 alin.1 și art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că „dobânzile” încasate de instituția publică pentru cantitățile de combustibil (cărbune energetic și păcură) împrumutate reprezintă prestări de servicii care se încadrează în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind o operațiune impozabilă în sensul prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care instituția publică avea obligația colectării TVA în cota de 19% conform art.140 alin.(1) din actul normativ mai sus menționat.

De asemenea, s-a constatat că începând cu data de 01.04.2008, când instituția publică a fost înregistrată în scopuri de TVA pentru activitatea sa economică, facturile emise și contractele încheiate conțin codul fiscal de plătitor de TVA, respectiv că însăși instituția a considerat că aceste venituri sunt aferente activității sale economice.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că la emiterea facturilor instituția publică a considerat, în mod eronat, că aceste servicii sunt de natură financiar-bancară, calculând sumele conform algoritmului de calcul cuprins în notele de negociere și în contractele încheiate cu beneficiarii (la valoarea produselor cu TVA), dar neevidențind taxa pe valoarea adăugată

aferentă pe facturile emise, întrucât activitatea de împrumut de produse nu poate fi asimilată prin natura sa cu activități financiar-bancare, respectiv acordarea și negocierea de credite, obiectul contractelor de împrumut fiind produse fungibile și consumptibile, nicidecum împrumutul de bani.

La analizarea activității de scoatere din rezerva de stat, sub formă de împrumut, a cantităților de combustibili s-au avut în vedere prevederile art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii nu se încadrează în prevederile art.141 din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci reprezintă servicii de împrumut de bunuri care se încadrează în prevederile art.129 alin.3 lit.d din același act normativ, iar conform prevederilor art.137 alin.1, baza de impozitare este constituită din tot ce reprezintă contrapartida obținută pentru prestările de servicii.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr.X/03.11.2010.

Având în vedere cele mai sus precizate, precum și faptul că în prețul stabilit pentru valoarea lunară a „dobânzilor” a fost inclusă și taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că instituția publică avea obligația calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată pe facturile emise către beneficiarii împrumuturilor de produse energetice, în perioada 01.02.2008-31.07.2009, pentru sumele calculate ca reprezentând contravaloarea serviciilor prestate denumite de instituție „dobânzi”, drept pentru care a fost calculată TVA aferentă acestor facturi, în valoare de **.X. lei**, aplicându-se procedeul sutei mărite conform prevederilor pct.23 alin.2 din HG nr.44/2004 precum și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**, calculate până la data de 31.01.2010, conform prevederilor art.120 alin.1 și alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborat cu pct.12.8 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

Urmare verificării, prin Decizia de impunere nr.X/22.11.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina instituției o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** precum și majorări de întârziere în sumă de **.X. lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei precum și majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată – Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care, urmare a Deciziei nr.168/09.06.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor prin care a fost desființată Decizia de impunere nr.X/11.02.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./11.02.2010, încheiat în vederea soluționării deconturilor de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare, organele de inspecție fiscală au încheiat un nou act administrativ prin care au stabilit în sarcina contestatoarei sume mai mari decât cele din actul desființat iar Decizia de impunere nr.X/22.11.2010, contestată, a fost emisă fara respectarea condițiile procedurale de intocmire ale acestui titlu de creanta prevazute prin Ordinul Ministrului Economiei și Finantelor nr.1046/27.08.2007, respectiv organele de inspecție fiscală au completat pct.2.1.1 din decizia de impunere cu suma stabilită suplimentar și nu rubrica 2.2.1 care se întocmește pentru soluționarea deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare.

În fapt, Administrația Națională X – Unitatea Teritorială X a solicitat prin deconturile de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare nr.X/22.07.2009 și nr.X/20.08.2009, rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei.

Urmare verificării efectuate, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.02.2010, organele de inspecție fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X .X. au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă .X. lei.

TVA colectată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei a fost diminuată cu suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare, rezultând pentru perioada verificată o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de X lei.

În baza acestui raport de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.X/11.02.2010, completând pct.2.2.1 « Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare » cu taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de X lei, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de X lei precum și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Împotriva deciziei de impunere mai sus menționată, societatea a formulat contestație care a fost soluționată prin emiterea de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor a Deciziei nr.X/09.06.2010.

Prin Decizia nr.168/09.06.2010 s-a dispus:

„Desființarea Deciziei de impunere nr. X/11.02.2010 prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei și a fost stabilită o taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de X lei precum și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.”

Urmare Deciziei nr.168/09.06.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.X/22.11.2010, stabilind o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă .X. lei și o taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în valoare de .X. lei.

În baza acestui raport de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.X/22.11.2010 completând pct.2.1.1 “Obligații fiscale suplimentare de plată” cu taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, Administrația Națională X – Unitatea Teritorială X solicită rambursarea TVA în sumă de **X lei** aferentă deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare din lunile iunie și iulie 2008 precum și anularea TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de **.X. lei** și a majorărilor de întârziere în sumă de **.X. lei**.

În drept, potrivit art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

Aceste prevederi se coroborează cu pct.12.7. din O.P.A.N.A.F. nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

și cu pct.12.8 din același act normativ, care stipulează:

„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.”

Potrivit acestor prevederi legale, prin noul act administrativ fiscal întocmit urmare a deciziei de desființare nu se pot stabili în sarcina contestatoarei sume mai mari decât cele din actul desființat, iar noua verificare se va efectua numai pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

Totodată, potrivit O.M.F.P. nr.972/2006 privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, modificat prin O.M.E.F. nr.1046/2007, pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, respectiv potrivit Anexei nr.2 din ordin, privind „Instrucțiuni de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”:

„Punctul 2.1.1: se va completa câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:

-rândul 1 col.1: în acest rând se vor înscrie denumirea obligației fiscale principale, impozitul, taxa sau contribuția care a făcut obiectul inspecției fiscale (cu excepția taxei pe valoarea adăugată atunci când verificarea se efectuează pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a unui decont de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare);

(...)

Punctul 2.2.1: acest tabel se completează în cazul în care inspecția fiscală se efectuează pentru soluționarea decontului/deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare cu control anticipat și numai dacă s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pct.2.1.1 din formularul de decizie de impunere se completează cu obligații fiscale de plată **cu excepția taxei pe valoarea adăugată atunci când verificarea se efectuează pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a unui decont de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare.**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./11.02.2010 care a stat la bază emiterii Deciziei de impunere nr.X/11.02.2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Sector X .X. au efectuat la .X. UT X .X. o inspecție fiscală parțială având ca obiect verificarea taxei pe valoarea

adăugată pentru perioada 01.02.2008-31.07.2009, în vederea soluționării deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative și opțiuni de rambursare, înregistrate la Administrația finanțelor publice Sector X sub nr.X/22.07.2009 și sub nr.X/20.08.2009.

Urmare verificării efectuate, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.02.2010, organele de inspecție fiscale din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X .X. au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă .X. lei.

TVA colectată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei a fost diminuată cu suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare, rezultând pentru perioada verificată o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de X lei.

Astfel, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./11.02.2010, organele de inspecție fiscale au constatat că Administrația Națională X –Unitatea teritorială X nu se găsește în situația de rambursare a sumei de X lei ci în situația de plată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În baza acestui raport de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.X/11.02.2010, completând pct.2.2.1 « Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiuni de rambursare » cu taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de X lei, cu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de X lei precum și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Împotriva deciziei de impunere mai sus menționată, societatea a formulat contestație care a fost soluționată prin emiterea de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor a Deciziei nr.168/09.06.2010.

Se reține că urmare Deciziei nr.168/09.06.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin care s-a dispus « desființarea Deciziei de impunere nr. X/11.02.2010 prin care s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei și a fost stabilită o taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de X lei precum și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei », organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Sectorului X .X. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.X/22.11.2010, stabilind în sarcina societății o taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în valoare de .X. lei.

În baza acestui raport de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.X/22.11.2010 completând pct.2.1.1 “Obligații fiscale suplimentare de plată” cu taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Or, urmare a desființării Deciziei de impunere nr. nr.X/11.02.2010, dispusă prin Decizia nr.168/09.06.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, s-a revenit la situația inițială, respectiv la soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a deconturilor de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr.X/22.07.2009 și nr.X/20.08.2009.

În această situație, la stabilirea obligației suplimentare de plată, organele de inspecție fiscală trebuiau să țină cont de taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare de instituția publică prin deconturile de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr.X/22.07.2009 și nr.X/20.08.2009.

Astfel, urmare verificării, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a completa Decizia de impunere nr.X/22.11.2010 în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", modificat prin O.M.E.F nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, respectiv potrivit anexei 2 din Ordin, respectiv aveau obligația de a completa punctul **2.2.1** din decizia de impunere "acest tabel se completează în cazul în care inspecția fiscală se efectuează pentru soluționarea decontului/deconturilor de taxă pe valoare adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare cu control anticipat și numai dacă s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată".

Potrivit Instrucțiunilor de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", aprobate prin O.M.F.P. nr.972/2006 privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, modificat prin OM.E.F nr.1046/2007, pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, respectiv potrivit Anexei nr.2 din ordin, privind „Instrucțiuni de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”, rubrica "Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare" se completează cu suma solicitată la rambursare, taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, suma respinsă la rambursare ca urmare a inspecției fiscale, TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată.

Prin necompletarea pct.2.2.1 "Soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare", organele de inspecție fiscală nu au comunicat Administrației Naționale X –Unitatea teritorială X modul de rezolvare a deconturilor de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare nr.X/22.07.2009 și nr.X/20.08.2009.

În consecință, rezultă, conform prevederilor legale menționate, că organele de inspecție fiscală au completat în mod eronat pct.2.1.1 “Obligații fiscale suplimentare” din Decizia de impunere nr.X/22.11.2010 cu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei și majorările de întârziere aferente în sumă de .X. lei, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere nr.X/22.11.2010, urmând ca organele de inspecție fiscală să emită un nou titlu de creanță conform prevederilor legale mai sus menționate.

De asemenea se reține că prin desființarea în cauză, Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu a antamat fondul cauzei, respectiv nu s-a pronunțat asupra caracterului obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de plată de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.X/22.11.2010, ci asupra faptului că organele de inspecție fiscală aveau obligația ca la reverificare să nu stabilească **în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat** .

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.” coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

precum și a prevederilor art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor pct.12.7. și pct.12.8 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr.X/22.11.2010 pentru suma în sumă totală de .X. lei reprezentând :

- **.X. lei** -taxă pe valoarea adăugată,

- **.X. lei** -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- urmând a fi pusă în aplicare în mod corespunzător Decizia nr. 168/09.06.2010 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X

X