



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a**  
**Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17  
Sector 5 , București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 258 / 2016**

privind soluționarea contestației formulate  
de **.X.**,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. A.SLP- 1177/17.06.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii **.X.** prin adresa nr..**X.**/10.06.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A.SLP-1177/17.06.2016, asupra contestației formulate de **.X.**, înregistrată la ONRC sub nr..**X.**, CUI **.X.**, cu sediul social în **.X.**, Str. **.X.**, județul **.X.**.

**.X.** contesta *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-**X.**/21.04.2016*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.F-**X.**/21.04.2016* de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii **.X.**, prin care urmare soluționării decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de **X.** lei, s-a respins la rambursare și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de **.X.** lei, sumă contestată de regie.

De asemenea, contestația este îndreptată și împotriva *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..**X.**/21.04.2016*.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv 22.04.2016, așa cum rezultă din adresa de comunicare prin remitere sub semnătură nr..**X.**/21.04.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr. .X./02.06.2016 la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii .X., conform ștampilei aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) lit.a) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-.X./21.04.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./21.04.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., .X. invocă următoarele argumente:

1. .X. .X. are ca obiect principal de activitate efectuarea de prestatii, servicii, lucrari de exploatare, gestionare, intretinere, reparare, dezvoltare si modernizare a bunurilor din patrimoniul sau, aflate in administrare, in vederea asigurarii conditiilor de siguranta si securitate pentru sosirea, plecarea si manevrarea la sol a aeronavelor in trafic national si/sau international, asigurarea serviciilor aeroportuare pentru tranzitul de persoane, marfuri si posta.

Ca bază legală de funcționare societatea contestatara invocă prevederile Legii nr.15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale, OUG nr.109/2011 privind guvernanta corporativă a întreprinderilor publice, precum și Hotărârea Consiliului Județean .X. nr.236/31.08.2011 prin care s-a aprobat contractul privind îndeplinirea obligației serviciului de interes economic general de către .X. urmare a OUG nr.61/2011 – pentru reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local.

Totodată, societatea invocă prevederile Ordinului nr.1780/19.12.2014 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2014.

Calitatea de Autoritate Publica Tutelara atribuita judetului .X.- Consiliul judetean .X. in raport cu .X. este definita de Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.109/2011 privind guvernanta corporativa a intreprinderilor publice, care stabileste ansamblul de reguli care guverneaza sistemul de administrare si control in cadrul unei intreprinderi publice.

Bugetul de venituri si cheltuieli al .X. .X., aprobat prin hotarare a Consiliului Judetean .X. contine anexele detaliate, inclusiv Anexa 5 intitulata

“Programul de investitii, dotari si sursele de finantare”. Regia precizeaza ca investitiile cuprinse in Anexa 5 reprezinta obiective de investitii proprii pentru .X. .X. si nu pentru judetul .X., deoarece Judetul .X. are propria Lista a obiectivelor de investitii. In bugetul anual al Judetului .X. se regasesc sumele reprezentand compensatia pentru regie si subventii conform normelor emise de finantelor publice. Regia precizeaza faptul ca valoarea compensatiei va acoperi costurile totale aferente indeplinirii obligatiei serviciului de interes economic general.

Regia mentioneaza ca finantarea activitatii se realizeaza in principal, din serviciile de prestare a activitatilor aeroportuare catre companiile aeriene prin facturarea serviciilor specifice, din subventii pentru investitii, din veniturile activitatii economice si in completare din alocatii bugetare de la Consiliul judetean .X..

Totodata, .X. mentioneaza ca isi administreaza patrimoniul cu scopul de a desfasura activitati economice si de a inregistra un profit rezonabil, profitul rezonabil fiind indicat in prevederile Deciziei Comisiei 2005/842/CE din 28.11.2005 privind aplicarea art.86 alin.(2) din Tratatul CE la ajutorul de stat, sub forma compensatiei pentru obligatia de serviciu public, acordat anumitor intreprinderi cărora le-a fost incredintata prestarea unui serviciu de interes economic general, publicata in jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr.312/29.11.2005.

Contestatarul mai precizeaza ca nu ii sunt aplicabile dispozitiile Legii nr. 51/2006 intrucat, in aplicarea si interpretarea termenilor comuni nu se tine cont de prevederile acestei legi, care stabileste cadrul juridic si institutional unitar. Operatorii care asigura serviciile de utilitate publica sunt definiti de art. 3 alin. 4 din legea mentionata mai sus, iar regia nu se incadreaza la nicio referinta intrucat nu este un compartiment functional din cadrul autoritatii publice tutelare, nu este o entitate fara personalitate juridica, nu este infiintata prin hotarari deliberative ale unitatilor administrativ teritoriale si nu este infiintata conform Legii nr. 31/1990.

Respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata influenteaza rezultatul economic al operatorului aeroportuar. Activitatea economica desfasurata de regie are caracter concurential si nu asigura satisfacerea nevoilor esentiale de utilitate si interes public general cu caracter social ale colectivitatilor locale descrise de Legea nr.51/2006, asa cum se face trimitere in Decizia nr. .X./11.09.2014.

Astfel, regia precizeaza ca existenta unui aeroport in cadrul unei unitati administrativ teritoriale este o oportunitate comerciala si de comunicatie si nu un serviciu social. Totodata, contestatarul arata ca organele de inspectie fiscala au interpretat in mod eronat prevederile art. 26 din OUG nr. 34/2009. Regia mentioneaza faptul ca obiectivele de investitii realizate sunt obiective proprii intrucat urmeaza sa fie administrate si exploatate de ea insasi pentru obtinerea de beneficii economice ce sunt consemnate in situatiile financiare ale regiei.

Din perspectiva acordării dreptului de deducere a TVA, regia precizează ca legislația în materie de TVA nu condiționează dreptul de deducere de deținerea proprietății asupra bunurilor sau de natura investițiilor, ci doar de utilizarea acestora în scopul desfășurării operațiunilor taxabile. Furnizarea de servicii aeroportuare pentru companiile aeriene în schimbul tarifelor de aeroport constituie o activitate economică în toate statele membre și prin urmare, contestatara consideră ca reprezintă o operațiune taxabilă în sensul prevăzut de lege.

În concluzie, regia precizează că îndeplinește toate condițiile pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA cu atât mai mult cu cât a efectuat viramentele către Autoritatea Publică Tutelara privind restituirea taxei aferente obiectivelor din domeniul public finanțate conform prevederilor Ordinului nr. 2020/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercitiului bugetar al anului 2013.

Contestatara precizează că orientările privind ajutoarele de stat destinate aeroporturilor, publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (2014/C 99/03)- Finanțarea publică a aeroporturilor și aplicarea principiului operatorului în economia de piață – recomandă ca operatorul public beneficiar al fondurilor în cazul investițiilor în infrastructură să fie ghidat de perspectiva rentabilității pe termen lung, pe întreaga durată a investiției. Prin urmare, regia trebuie să desfășoare activități economice și să înregistreze beneficii, să acopere costurile de exploatare dar și costurile de amortizare a investițiile realizate.

Regia arată că decizia ANAF de a respinge rambursarea TVA încalcă principiul neutralității taxei și este în contradicție cu deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene care confirmă dreptul unei societăți de a deduce taxa pe valoarea adăugată după dovedirea intenției de a desfășura activități economice, invocând în acest sens cazul C-324/11 "*Gabor Toth împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Eszak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*", cazul C-274/10 "*Comisia Europeană împotriva Ungariei*", cazul C-368/09 "*Pannon Gep Centrum Kft*", cazul C- 465/03 "*Kretztechnik AG*" și cazul C-29/08 "*AB SKF*".

De asemenea, regia precizează că potrivit art.5 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. În susținere .X. precizează că a beneficiat de rambursări de TVA pentru obiective de investiții aparținând domeniului public, în perioadele precedente (2003-2013) și faptul că s-au admis cereri la rambursare pentru obiective de investiții ce au aceleași caracteristici și la alte aeroporturi din țară (Sibiu, Cluj, Craiova).

Totodată, regia precizează că prin limitarea dreptului de deducere a taxei prin prisma stabilirii proprietății fără a ține seama de faptul că se produc distorsiuni concurențiale, se încalcă și se aplică neunitar principiile fiscale. În perioada supusă verificării .X. derula proiectul "Dezvoltarea și modernizarea .X.ui

Internațional .X. – extras din S.F, în vederea executării parțiale a obiectivului modernizare modul 1 – Etapă intermediară – pistă 2400m – extindere suplimentară platformă parcare aeronave și terminal pasageri”, în care are calitatea de beneficiar, ceea ce generează drepturi și obligații inclusiv dreptul de solicitare la rambursare a TVA aferente cheltuielilor eligibile ca urmare a investițiilor și contractelor încheiate în acest sens.

Pentru motivele prezentate, contestatara solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată, respectiv:

- desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-.X./21.04.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./21.04.2016 emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii construită la nivelul Regiunii .X., prin care s-a respins rambursarea TVA în sumă de **.X. lei**;

- desființarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.04.2016;

- rambursarea TVA în sumă de .X. lei solicitată prin decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii decembrie 2015.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-.X./21.04.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./21.04.2016, constatându-se următoarele:**

.X. desfășoară ca activitate principală *“Servicii anexe transporturilor aeriene – cod CAEN 5223”*, iar ca activitate secundară, printre altele și *“Adminstrarea imobilelor pe bază de comision sau contract – cod CAEN 6832”*.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada ianuarie - decembrie 2015, o diferență suplimentară de TVA în sumă de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă lucrărilor efectuate de .X. RA constând în realizarea obiectivului de investiții, respectiv dezvoltarea și modernizarea pistei de 2400 metri, extinderea suplimentară a platformei parcare aeronave și a terminalului de pasageri și achiziționări de bunuri și servicii necesare pentru funcționarea și întreținerea acestui obiectiv, aferentă facturilor emise de .X. S.R.L., .X. S.R.L., .X. S.A., .X. S.R.L., .X. S.A., .X., .X. S.R.L., .X., PFA .X., .X. S.R.L. și SR .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că finanțarea investițiilor la obiectivele mai sus menționate a fost asigurată de Consiliul Județean .X. în calitate de beneficiar iar la finalizarea investițiilor, acestea se predau proprietarului, respectiv Consiliului Județean .X..

În susținerea cererilor de finanțare către Consiliul Județean .X., .X. a anexat factura emisă de constructor sau alt contractor și situația de lucrări acceptată de regie.

Proprietatea asupra bunurilor realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ teritoriale, conform prevederilor art.44 alin.(3) din Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, aparține domeniului public al unităților administrativ teritoriale, dacă sunt finanțate din fonduri publice sau revin în proprietatea publică a acestora ca bunuri de retur, dacă au fost realizate cu finanțare privată în cadrul unor programe de investiții asumate de operator prin contractul de delegare a gestiunii serviciului.

Având în vedere cele menționate, precum și cadrul legal dintre cele două părți, s-a constatat că .X. .X. nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor destinate realizării obiectivelor de investiții, deoarece acestea intră în proprietatea publică a statului, fiind finanțate integral din fonduri publice.

Totodată, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina regiei, prin Dispoziția nr..X./21.04.2016, înregistrarea în evidența contabilă a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei și remedierea deficiențelor care au dus la stabilirea acestora.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de regie, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

***1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă realizării de obiective de investiții de interes public general, în condițiile în care, la finalizare, obiectivele de investiții sunt incluse în patrimoniul public al statului, astfel că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.***

**În fapt**, în perioada ianuarie – decembrie 2015, .X. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturi emise de diverși prestatori, achiziții efectuate în vederea realizării obiectivelor de investiții constând în dezvoltarea și modernizarea pistei aeroportuare de 2400 m, extindere platforma și terminal pasageri.

Urmare verificării, s-a constatat că finanțarea acestor investiții a fost asigurată de Consiliul Județean .X. iar la finalizarea investițiilor, acestea se predau proprietarului, respectiv Consiliului Județean .X.. De asemenea, organele

de inspectie fiscala au mai constatat faptul ca proprietatea asupra bunurilor realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ teritoriale, conform prevederilor art.44 alin.(3) din Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, aparține domeniului public al unităților administrativ teritoriale, dacă sunt finanțate din fonduri publice sau revin în proprietatea publică a acestora ca bunuri de retur.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat regiei dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât achizițiile efectuate nu au fost destinate efectuării de operațiuni taxabile, investițiile realizate de aceasta fiind incluse în proprietatea publică a statului și finanțate integral din fonduri publice.

**În drept**, art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2015, precizează:

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

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

*a) operațiuni taxabile; [...]”.*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ stipulează :

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]”.*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină

exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de 27.07.2011, a fost emisă de către Consiliul Județean .X. Hotărârea nr.209 privind încredințarea serviciului de interes economic general la .X., prin care s-a hotărât:

“Art.1 Se încredințează serviciul de interes economic general la .X. .X., România, județul .X., municipiul .X., str. .X., cod unic de înregistrare .X., număr de ordine în Registrul Comerțului: .X., activitatea principală: activități de servicii anexe transporturilor aeriene – 5223.

Art. 2 (1) Activitățile care fac parte din serviciul de interes economic general încredințat, sunt următoarele:

a) Administrarea, întreținerea curentă, repararea și modernizarea suprafețelor de mișcare aeronave (pistă, căi de rulare, platforme) aflate în administrarea regiei, precum și a echipamentelor aferente; [...].

Art. 6 (1) Pentru ducerea la îndeplinire a obligațiilor de serviciu de interes economic general prevăzută la art. 2, .X. .X. are dreptul la primirea unei compensații.

(2) Valoarea compensației nu poate depăși ceea ce este necesar pentru acoperirea costurilor efectuate pentru îndeplinirea obligației de serviciu de interes economic general.

(3) Valoarea compensației va include toate sumele din fonduri publice de care beneficiază, în condițiile legii, Regia Autonomă .X. .X., precum și cuantumul finanțării prin programele de finanțare externă nerambursabilă. [...]”.

La data de 31.08.2011, Consiliul județean .X. a emis Hotărârea nr. 236 privind aprobarea Contractului privind îndeplinirea obligației serviciului de interes economic general de către .X. .X. prin care la art. 1 s-a hotărât:

“Se aprobă Contractul privind îndeplinirea obligației serviciului de interes economic general de către .X. .X., conform Anexei, parte integrantă din prezenta hotărâre”.



Astfel, la data de 06.10.2011 a fost încheiat contractul privind îndeplinirea obligației serviciului de interes economic general de către .X. .X. între Consiliul județean .X., în calitate de beneficiar și regie, în calitate de prestator, al cărui obiect îl constituie, conform art. 2.1 a), “administrarea, întreținerea curentă, repararea și modernizarea suprafețelor de mișcare aeronave (pistă, căi de rulare, platforme) aflate în administrarea prestatorului, precum și a echipamentelor aferente”.

La pct. III “Durata contractului”, art. 3.1 se precizează: “prestatorul va realiza serviciile de interes economic general prevăzute la pct. 2.1 începând cu data semnării prezentului contract până la data de 31.12.2015”, iar la pct. IV “Compensația” se stipulează:

“4.1 În vederea îndeplinirii obligației serviciului de interes economic general, respectiv obiectul contractului prevăzut la capitolul II, de către prestator, beneficiarul va aproba anual prin hotărâre de aprobare a bugetului de venituri și cheltuieli, o compensație a cărei valoare/cuquantum nu poate depăși ceea ce este necesar pentru acoperirea costurilor efectuate pentru îndeplinirea acestei obligații de interes economic general. Compensația va fi folosită numai pentru funcționarea serviciului de interes economic general.

4.2 Valoarea compensației va acoperi costurile totale aferente îndeplinirii obligației de serviciu de interes economic general.

4.3 Valoarea compensației va include toate sumele din fonduri publice de care beneficiază în condițiile legii prestatorul, precum și cuquantumul finanțării prin programul de finanțare externă nerambursabilă”.

Totodată, la pct. V din contract “Acordarea compensației”, la art. 5.1 se precizează:

“Acordarea compensației se va face pe baza unei fundamentări a nivelului cheltuielilor necesare pentru buna desfășurare a serviciului de interes economic general.”

De asemenea, prin actul adițional la contractul mai sus menționat art. 2.1 din contract s-a modificat în sensul: “obiectul prezentului contract îl reprezintă furnizarea următoarelor activități care fac parte din serviciul de interes economic general încredințat către .X. .X.:

a) construirea infrastructurii aeroportuare și a echipamentelor: piste de decolare, terminale, platforme, turn de control sau a instalațiilor care le sprijină în mod direct: instalații de stingere a incendiilor, echipamente de securitate sau de siguranță; [...]”.

În scopul îndeplinirii obligației serviciului de interes public, .X. RA a încheiat contractul de execuție a obiectivului “Dezvoltarea și modernizarea .X. .X. – Modul 1 – Proiectarea și execuția lucrărilor pentru realizarea suprafețelor de

mișcare aferente unei piste noi cu lungimea de 2400 metri la .X. .X.”, contract ce se afla în derulare și în perioada 01.01.2015 – 31.12.2015.

De asemenea, în perioada 01.01.2015 – 31.12.2015, se aflau în derulare următoarele contracte de execuție a lucrărilor:

- contractul nr. .X./04.11.2013 de supraveghere a lucrărilor de construire prin diriginți atestați, în cadrul proiectului “Dezvoltarea și modernizarea .X. .X. – Extras din SF, în vederea executării parțiale a obiectivului modernizare Modul 1 – Etapa intermediară – Pista 2400 m”,

- contractul nr. .X./05.05.2014 “Dezvoltarea și modernizarea .X. .X. – Extras din SF (studiu de fezabilitate), în vederea executării parțiale a obiectivului Modernizare Modul I – Etapa intermediara – Pista 2.400m”,

- contractele nr..X./15.10.2013. nr..X./13.06.2014, nr..X./13.06.2014, nr..X./07.11.2014, .X./04.06.2013, .X./02.10.2014, .X./02.10.2014, .X./02.10.2014, .X./07.11.2014, .X./30.12.2014, .X./26.05.2015, .X./18.04.2014, .X./06.05.2015, .X./31.10.2014, .X./04.06.2015.

Se reține că urmare executării lucrărilor, prestatorii de servicii au emis facturi în baza cărora regia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, deși beneficiarul obiectivelor de investiții este Consiliul Județean .X., .X. .X. având calitatea de prestator, conform documentelor analizate prin prezenta decizie, mai sus menționate.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că finanțarea acestor investiții a fost asigurată de Consiliul Județean .X., iar după finalizarea lucrărilor acesta a devenit proprietarul obiectivului de investiții, așa cum s-a reținut la situația de fapt.

Astfel, facturile în baza cărora regia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA au fost achitate de Consiliul Județean .X. prin .X. .X. care efectua plățile către constructori și ceilalți contractori.

În susținerea cererilor de finanțare, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, .X. .X. a anexat factura emisă de constructor și situațiile de lucrări acceptate de regie.

Astfel, se reține că potrivit art. 1, art. 2, art. 3 și art. 8 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 61/2011 pentru reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local:

#### *“ART. 1*

*Cheltuielile de investiții ale regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, aferente suprafețelor de mișcare aeronave - piste, căi*

*de rulare, platforme -, precum și echipamentelor conexe acestora, aflate în administrarea regiilor autonome aeroportuare, se pot finanța și de la bugetul de stat, prin bugetul Ministerului Transporturilor, ca transferuri de la bugetul de stat către bugetele locale ale unităților administrativ-teritoriale sub autoritatea cărora funcționează regiile autonome aeroportuare, precum și din fonduri europene.*

#### **ART. 2**

*Finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, de la bugetul local, din fonduri europene și de la bugetul de stat pentru cheltuielile prevăzute la art. 1 se face cu respectarea legislației în domeniul ajutorului de stat.*

#### **ART. 3**

*Regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, li se poate încredința, prin hotărâre a consiliului județean, prestarea unui serviciu de interes economic general și, de asemenea, li se poate impune o obligație de serviciu public în condițiile îndeplinirii cerințelor specifice din Decizia Comisiei 2012/21/UE din 20 decembrie 2011 privind aplicarea articolului 106 alineatul (2) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene în cazul ajutoarelor de stat sub formă de compensații pentru obligația de serviciu public acordate anumitor întreprinderi cărora le-a fost încredințată prestarea unui serviciu de interes economic general, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 7 din 11 ianuarie 2012.*

#### **ART. 8**

*Nu pot face parte din activitățile aferente serviciului de interes economic general activitățile comerciale care nu sunt legate în mod direct de activitățile de bază ale .X.ui și care includ construirea, finanțarea, utilizarea și închirierea terenului și a clădirilor sau porțiunilor din acestea, nu numai pentru birouri și depozitare, dar și pentru hoteluri și operatori economici situați în incinta .X.ui, precum și pentru magazine, restaurante sau parcări.”*

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că bunurile ce compun sistemul centralizat de utilități publice sunt proprietate publică, iar obiectivele de investiții realizate la acest sistem, din surse publice, nu sunt investiții proprii pentru regia care le are în administrare, ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public al unității administrativ – teritoriale.

Mai mult, acest fapt rezultă și din extrasul de carte funciară emis de Oficiul de cadastru și publicitate imobiliară .X., potrivit căruia a fost intabulat dreptul de proprietate al Consiliului Județean .X. asupra terenurilor, parcurilor, clădirilor, pistelor etc și dreptul de administrare al acestora de către .X..

Prin urmare, se reține că pentru investițiile realizate din fonduri publice, agentul economic care își desfășoară activitatea în calitate de operator în

domeniul serviciilor de utilități publice nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții deoarece acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, investițiile realizate nefiind proprietatea .X., ci a Consiliului Județean .X..

Se reține că, într-o speță similară în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile emise de antreprenori pentru lucrările de investiții asupra unor bunuri ce aparțin domeniului public al statului, Direcția de legislație în domeniul T.V.A. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precizează prin adresa nr..X./23.03.2009:

*“[...] acestei situații i se pot aplica două tratamente distincte din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ambele corecte, după cum urmează:*

*Societatea poate să considere că lucrările [...], facturate cu T.V.A. de prestatori, nu sunt destinate realizării activității sale taxabile și, prin urmare să nu deducă taxa înscrisă în facturi.*

*[...] această soluție este cea mai simplă din punct de vedere al TVA, prezintă și avantaje pentru societate și în sensul fluxului de numerar și în sensul obligațiilor administrative, dar, totodată este și corectă prin prisma T.V.A.*

*2. O altă abordare a acestei situații, mult mai complicată ca regim al T.V.A., ar fi să considerăm că societatea se comportă ca și un comisionar din punct de vedere al T.V.A., respectiv ca un cumpărător-revânzător [...].*

*Într-adevăr, societatea acționează din punct de vedere al TVA ca un cumpărător-revânzător de servicii și pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate prestatorilor de servicii, trebuie să refactureze cu TVA lucrările respective către Consiliul Local [...], chiar dacă facturarea va avea loc la finalizarea și punerea în funcțiune a investițiilor.”*

Prin urmare, se reține că în situația în care agentul economic, în calitate de operator în domeniul serviciilor publice, deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții, regia se comportă ca un cumpărător-revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată prestatorilor de servicii, trebuie să refactureze cu taxa pe valoarea adăugată lucrările respective către Consiliul Județean.

Or, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul ca regia nu face dovada ca a refacturat lucrarile de investitii catre Consiliul Județean .X..

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit caruia activitatea desfășurată de .X. .X. RA nu este reglementată de Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, republicată, cu modificările și completările ulterioare acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece la art.1 alin.(2) lit.g) din actul normativ indicat se prevede:

*„(1) În înțelesul prezentei legi, serviciile comunitare de utilități publice, denumite în continuare servicii de utilități publice, sunt definite ca totalitatea activităților reglementate prin prezenta lege și prin legi speciale, care asigură satisfacerea nevoilor esențiale de utilitate și interes public general cu caracter social al colectivităților locale, cu privire la:*

*[...]*

*g) administrarea domeniului public și privat al unităților administrativ-teritoriale, precum și altele asemenea”;*

De asemenea, referitor la prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.61/2011 pentru reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, considerarea serviciilor prestate ca fiind pentru finanțator derivă în conformitate cu art.3 din textul de lege menționat, respectiv:

*„Regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, li se poate încredința, prin hotărâre a consiliului județean, prestarea unui serviciu de interes economic general [...]”.*

De asemenea, argumentele regiei cu privire la faptul că potrivit Legii nr 15/1990 administrează patrimoniul cu scopul de a desfășura activități economice și de a înregistra un profit rezonabil, iar orice persoană care desfășoară astfel de activități devine persoană impozabilă care are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor/serviciilor achiziționate din momentul în care intenționează să desfășoare o activitate economică, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit pct. 45 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*„În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor*

*obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice”,*

iar potrivit alin. (2):

*„(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal”.*

Or, așa cum s-a reținut mai sus, în speță nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art. 145 din Codul fiscal, întrucât regia nu a utilizat achizițiile efectuate în vederea realizării obiectivului de investiții în scopul operațiunilor sale taxabile, nefiind proprietarul acestor investiții.

Totodată, având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentele regiei potrivit cărora respingerea rambursării taxei pe valoarea adăugată încalcă principiul neutralității TVA și este în contradicție cu Deciziile Curții Europene de Justiție care confirmă dreptul societății de a deduce TVA după dovedirea intenției de a desfășura activități economice.

În ceea ce privește susținerile contestatarului referitoare la interpretarea eronată de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.26 din OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, se reține că acest act normativ stipulează:

*“Taxa pe valoarea adăugată dedusă potrivit legii pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, în cursul anului fiscal, se utilizează pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La încheierea exercițiului financiar, sumele deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau la 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 aceste prevederi legale se referă la persoanele care au drept de deducere și vizează TVA dedusă efectiv potrivit legii, respectiv în conformitate cu regulile generale de deducere stabilite la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, condiții nerespectate de regia astfel cum s-a reținut mai sus.

Totodată, se rețin precizările Circularei nr..X./15.05.2009 emisă de Ministerul Finanțelor Publice, anexată la dosarul cauzei, respectiv pct. III „Referitor la aplicabilitatea măsurilor privind cheltuielile publice prevăzute la art.26 din OUG nr.34/2009 din punct de vedere al legislației în domeniul TVA”:

*„Pentru a evita aplicarea eronată a acestor prevederi, subliniem că investițiile proprii sunt cele care se constituie drept active corporale fixe aparținând persoanei impozabile. **Nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiective de investiții finanțate de la bugetul de stat, dar care nu aparțin persoanei impozabile, cum ar fi de exemplu: investițiile de mediu efectuate de regiile de apă, investițiile efectuate de regii sau agenți economici care intră în proprietatea publică sau privată a statului la finalizare**”.*

Astfel, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentele regiei referitoare la faptul că prevederile legale care reglementează TVA nu condiționează dreptul de deducere a taxei de deținerea proprietății asupra bunurilor sau de natura investițiilor, ci doar de utilizarea acestora în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, cu atât mai mult cu cât obiectivele de investiții realizate din surse publice nu reprezintă investiții proprii pentru regia care le are în administrare, ci sunt prioritate publică și aparțin domeniului public al unității administrativ – teritoriale.

Mai mult, se reține că într-o speță similară prin Decizia nr.1345/2011 Înalta Curte de Casație și Justiție a precizat:

*„Pentru prestările de servicii constând în lucrări de investiții decontate pe baza situației de lucrări, societatea recurentă primește pe numele său facturi cu TVA pentru serviciile prestate de diverși contractori, dar pentru a putea beneficia de drepturile de deducere aferente acestor lucrări, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, trebuie să refactureze la rândul său, să emită facturi cu TVA către unitatea administrativ-teritorială”.*

Așa cum s-a reținut anterior în cuprinsul deciziei, .X. .X. RA nu a refacturat cu taxa pe valoarea adăugată către Consiliul Județean .X. lucrările achiziționate, ci a predat acestuia, la finalizare, investițiile în cauză, Consiliul Județean .X. devenind proprietarul obiectivului de investiții.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-.X./21.04.2016, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./21.04.2016 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale

Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

**2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.04.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin acest act administrativ fiscal organele de inspecție fiscală au dispus măsuri ce trebuie aduse la îndeplinire de către societate și care intră în competența de soluționare a organelor fiscale emitente.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.04.2016, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./21.04.2016, au dispus următoarea măsură:

“Inregistrarea in contabilitate a sumei suplimentare stabilita conform RIF nr. F-.X./21.04.2016, precum și remedierea deficiențelor care au dus la stabilirea acestora”.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„1 Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal .”*

*coroborat cu cele ale art.269 alin.2 din același act normativ:*

*„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, la data depunerii contestației, se reține că potrivit art.272 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:



„(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.[...]*

(5) *Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:*

- a) creanțe fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare;*
- c) decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili;*
- d) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;*
- e) deciziile de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili, indiferent de cuantum.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili indiferent de cuantum, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 5.000.000 lei sau mai mare**, precum și împotriva deciziei de reverificare în cazul contestațiilor formulate de marii contribuabili.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsura dispusă la pct.1.1 din Dispoziția de măsuri contestată vizează remedierea unor deficiențe de către societate, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența materială de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”,*

coroborat cu pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”,*

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./21.04.2016.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./21.04.2016, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./21.04.2016, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.**

**2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de .X. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.04.2016 și remiterea dosarului fiscal pentru acest capăt de cerere Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii .X., în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ contestat.**

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

**DIRECTOR GENERAL,  
.X.**