



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

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**

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. 76/2015
privind soluționarea contestației formulate
de R.A. .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.921854/03.12.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/03.12.2014, cu privire la contestația formulată de **R.A. .X.** din .X., Str. .X. nr. .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .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./2014.

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. Decizia de impunere nr. .X. și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X. au fost emise la data de .X./2014, iar contestația a fost înregistrată la data de

.X./2014 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) 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 legal investită să soluționeze contestația formulată de **R.A. .X.**

I. R.A. .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./2014 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând următoarele:

Obiectivelor de investiții care au făcut obiectul inspecției fiscale nu le sunt aplicabile prevederile Legii nr. 51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice.

Finanțarea activității regiei, în prezent, se realizează, în principal, din serviciile de prestare a activităților aeroportuare către companiile aeriene prin facturarea serviciilor specifice din subvenții pentru investiții, din veniturile activității economice și în completare din alocații bugetare de la Consiliul Județean .X. (compensație).

În baza prevederilor Legii nr. 15/1990, R.A. .X. administrează patrimoniul cu scopul de a desfășura activități economice și de a înregistra un profit rezonabil.

Regia precizează că o persoană ce desfășoară o activitate economică, devenind astfel persoană impozabilă, are dreptul de deducere a oricărei taxe ce devine exigibilă cu privire la bunuri/servicii pe care acea persoană le va utiliza în scopul activităților sale economice.

Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care intenționează să desfășoare o activitate economică. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să realizeze investiții necesare inițierii acestei activități economice.

De asemenea, regia precizează că nu îi sunt aplicabile prevederile Legii nr. 51/2006 întrucât nu se face distincție între obiectivele aparținând domeniului public finanțate din surse externe (autorități locale, Guvern sau fonduri nerambursabile), ce deservesc populația care sunt inițiate, promovate, aprobate în temeiul principiilor descrise de această lege și obiective identice dar care prin exploatarea lor se aduce plus valoare, se înregistrează beneficii economice cuantificabile și reflectate în situații financiare (beneficiar al rezultatelor economice

este .X. care a inițiat aceste proiecte de investiții prin activitatea economică desfășurată și care se adresează unui anumit segment de piață în condiții de concurență).

Prin limitarea dreptului de deducere a taxei prin prisma stabilirii proprietății, fără a se ține seama de faptul că se produc distorsiuni concurențiale, se încalcă și nu se aplică unitar principiile fiscale (neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate). Deducerea TVA achitată sau datorată furnizorilor de persoanele impozabile este dreptul incontestabil și exclusiv al persoanelor impozabile.

Contestatarul susține că dreptul de deducere se poate exercita imediat în măsura în care este sigur în momentul operațiunii că bunurile sau serviciile respective vor fi în final utilizate în vederea desfășurării activității economice de persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, regia invocând în acest sens prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal.

Activitatea economică desfășurată de regie are caracter concurențial și nu asigură satisfacerea nevoilor esențiale de utilitate și interes public general cu caracter social ale colectivităților locale descrise de Legea nr. 51/2006. Existența unui aeroport în cadrul unei unități teritoriale administrative este o oportunitate comercială și de comunicație și nu un serviciu comercial.

Obiectivele de investiții realizate de R.A. .X. sunt obiective proprii de investiții întrucât urmează să fie administrate și exploatate de aceasta pentru obținerea de beneficii economice ce sunt consemnate în situațiile financiare ale regiei.

Legislația care reglementează TVA nu condiționează dreptul de deducere de deținerea proprietății asupra bunurilor sau de natura investițiilor, ci doar de utilizarea acestora în scopul desfășurării de operațiuni taxabile (prestarea de servicii aeroportuare pentru companiile aeriene în schimbul tarifelor de aeroport), prevederile Codului fiscal nefăcând nicio distincție la acordarea acestui drept în raport de titularul, forma sau regimul proprietății imobilizărilor corporale pentru care au fost realizate achizițiile.

În susținerea contestației regia invocă și prevederile art. 146 alin. (1) lit. a din Codul fiscal, precizând că toate facturile de achiziții primite de la furnizori au fost întocmite corect și respectă prevederile art. 155 din același act normativ.

Referitor la expresia "*obiective proprii de investiții*", utilizată în cuprinsul OUG nr. .X./2009, contestatara arată că aceasta desemnează și identifică acele obiective pe care entitatea le are consemnate și aprobate în bugetul de venituri și cheltuieli, pe care le are în patrimoniul său și pe care le amortizează. Anual, Consiliul Județean .X. aprobă programul de investiții, dotări și surse de finanțare ca anexă și parte integrantă a bugetului de venituri și cheltuieli pentru activitatea Serviciului .X. (.X.) și activitatea economică.

Contestatarul invocă și prevederile cuprinse în Ordinul ministrului finanțelor publice nr..X./2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2013.

Astfel, R.A. .X. precizează că a efectuat viramente către Consiliul Județean .X. privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aferentă obiectivelor din domeniul public finanțate conform prevederilor ordinului menționat, susținând că anexează în acest sens extrase de cont privind aceste viramente.

De asemenea, contestatarul invocă prevederile Legii nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 107/2013.

Regia precizează că decizia organelor de inspecție fiscală de a respinge rambursarea TVA 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, invocând în acest sens deciziile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-324/11, C-274/10, C-368/09, C-465/03 și C-29/08.

Totodată, regia precizează că au fost încălcate principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului.

Referitor la “efectele aplicării Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală”, contestatarul precizează că nerespectarea atât de către județul .X. (în calitate de furnizor), de către R.A. .X. (în calitate de beneficiar) și de către statul român a reglementărilor comunitare și naționale în domeniul ajutorului de stat, determină imposibilitatea acordării compensației pentru prestarea serviciului .X., ceea ce va însemna că regia nu va avea finanțare nici pentru cheltuieli curente, nici pentru cheltuieli de capital și nu își va putea desfășura activitatea, iar toate investițiile care au prevăzută ca sursă de finanțare compensația vor fi compromise.

Având în vedere cele precizate mai sus, R.A. .X. solicită anularea Deciziei nr. .X./2014 emisă de Direcția Generală a Soluționare a Contestațiilor, desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, precum și desființarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au fost constatate următoarele:

În perioada .X. - .X./2014, R.A. .X. a efectuat lucrări constând în realizarea obiectivului de investiții “dezvoltarea și modernizarea pistei de .X. metri, finanțarea

acestor investiții fiind asigurată de Consiliul Județean .X.. La finalizarea investițiilor, acestea se predau proprietarului, respectiv Consiliului Județean .X..

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 R.A. .X. nu are drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor destinate realizării pistei de .X. metri, deoarece acestea intră în proprietatea publică a statului, fiind finanțate integral din fonduri publice.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă investițiilor aparținând domeniului public, a fost dedusă de R.A. .X. conform facturilor emise de către SC .X. SRL, .X. , SC .X. SRL, Administrația .X. – .X. , .X. , Compania Națională .X. , Autoritatea .X. și SC .X. SRL.

Facturile emise de furnizorii menționați au fost achitate de R.A. .X. prin finanțare de la Consiliul Județean .X., conform bugetului de venituri și cheltuieli alocat. În susținerea cererilor de finanțare către Consiliul Județean .X., R. A. .X. a anexat factura emisă de constructor sau alt contractor și situația de lucrări acceptată de regie.

La stabilirea TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.1, art.2, art.3 și art.8 din Ordonanța Guvernului nr. 61/2011 pentru reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, Hotărârea Consiliului Județean nr. .X./2011 privind încredințarea serviciului .X. la R.A. .X., Actul adițional la Contractul privind îndeplinirea obligației serviciului .X. de către R.A. .X. încheiat în data de .X./ 2013, precum și Circulara nr. .X./ 2009 emisă de Ministerul Finanțelor Publice în vederea aplicării unitare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. .X./2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar – fiscale.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, 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 învestită să se pronunțe dacă R.A. .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 .X.- .X./ 2014, R.A. .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 obiectivului de investiții constând în dezvoltarea și modernizarea pistei aeroportuare de .X. m.

Urmare verificării, s-a constatat că finanțarea acestor investiții a fost asigurată de Consiliul Județean .X. care a devenit proprietar al obiectivului de investiții prin predarea, la finalizarea acestuia, de către R.A. .X..

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 .X./2014, 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 în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă 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 alin.(19) 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 .X./2011, a fost emisă de către Consiliului Județean .X. Hotărârea nr. .X. privind încredințarea serviciului .X. la R.A. .X., prin care s-a hotărât:

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

Art. 2 (1) Activitățile care fac parte din serviciul .X. 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 .X. prevăzută la art. 2, R.A. .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 .X..

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

La data de .X./2011, Consiliul județean .X. a emis Hotărârea nr. .X. privind aprobarea Contractului privind îndeplinirea obligației serviciului .X. de către R.A. .X. prin care la art. 1 s-a hotărât:

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

Astfel, la data de .X./2011 a fost încheiat contractul privind îndeplinirea obligației serviciului .X. de către R.A. .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 .X. prevăzute la pct. 2.1 începând cu data semnării prezentului contract până la data de .X./2015”, iar la pct. IV “Compensația” se stipulează:

“4.1 În vederea îndeplinirii obligației serviciului .X., respectiv obiectul contractului prevăzut la capitolul .X., 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 .X.. Compensația va fi folosită numai pentru funcționarea serviciului .X..

4.2 Valoarea compensației va acoperi costurile totale aferente îndeplinirii obligației de serviciu .X..

4.3 Valoarea compensației va include toate sumele din fonduri publice de care beneficiază în condițiile legii prestatorul, precum și cuantumul 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 .X..”

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 .X. încredințat către R.A. .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, R.A. .X. a încheiat contractul de execuție a obiectivului “Dezvoltarea și modernizarea Aeroportului internațional .X. – Modul .X. – Proiectarea și execuția lucrărilor pentru realizarea suprafețelor de mișcare aferente unei piste noi cu lungimea de .X. metri la R.A. .X.”, contract ce se afla în derulare și în perioada .X./2014 – .X./2014.

De asemenea, în perioada .X.- .X./ 2014, se aflau în derulare următoarele contracte de execuție a lucrărilor:

- contractul nr. .X./2013 de supraveghere a lucrărilor de construire prin diriginți atestați, în cadrul proiectului “Dezvoltarea și modernizarea Aeroportului Internațional .X. – Extras din .X., în vederea executării parțiale a obiectivului modernizare Modul .X. – Etapa .X. – Pista .X. ”,

- contractul nr. .X./2013 “Dezvoltarea și modernizarea Aeroportului Internațional .X. - Modul .X. – Proiectarea și execuția lucrărilor pentru realizarea suprafețelor de mișcare aferente unei piste noi cu lungimea de .X. m”,

- contractul de execuție lucrări deviere cablu și fibră optică STS/.X. de pe amplasamentul noilor obiective ale R.A. .X. și contractul de prestări servicii pentru efectuare determinărilor de laborator, în cadrul obiectivului de investiție “Dezvoltarea și modernizarea Aeroportului Internațional .X. – Extras din .X., în vederea executării parțiale a obiectivului modernizare Modul .X. – Etapa .X. – Pista .X. m extindere suplimentară platformă parcare aeronave și terminal pasageri – Obiectiv .X.”,

- contractele nr. .X./2013, nr. .X./2014 și nr. .X./2014.

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., R.A. .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 R.A. .X. care efectua plățile către constructori și ceilalți contractori.

În susținerea cererilor de finanțare, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, R.A. .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 .X. 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 .X., publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria .X., nr. .X. din .X./2012.

ART. 8

Nu pot face parte din activitățile aferente serviciului .X. activitățile comerciale care nu sunt legate în mod direct de activitățile de bază ale aeroportului 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 aeroportului, 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, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, acest fapt rezultă și din extrasul de carte funciară emis de Oficiul de cadastru și publicitate imobiliară .X., anexat în copie la dosarul cauzei, potrivit căruia a fost intabulat dreptul de proprietate al Consiliului Județean .X. asupra terenurilor, parcărilor, clădirilor, pistelor etc și dreptul de administrare al acestora de către R.A. .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 R.A. .X., ci 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 .X. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precizează prin adresa nr. .X./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, așa cum s-a reținut mai sus, R.A. .X. a predat investițiile în cauză, la finalizare, Consiliului Județean .X. care a devenit proprietarul acestora.

În ceea ce privește argumentele contestatarului referitoare la faptul că activitatea desfășurată de R.A. .X. nu este reglementată de Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece la art.2 lit.g) din actul normativ indicat se prevede:

„(2) În înțelesul prezentei legi, serviciile comunitare de utilități publice, denumite în continuare servicii de utilități publice, sunt definite ca totalitatea activităților de utilitate și interes public general, desfășurate la nivelul comunelor, orașelor, municipiilor sau județelor sub conducerea, coordonarea și responsabilitatea autorităților administrației publice locale, în scopul satisfacerii cerințelor comunităților locale, prin care se asigură următoarele utilități:

[...]

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 .X. [...].”

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. 147¹ 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 - 147¹ 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. .X./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 - 147¹ din Codul fiscal, condiții nerespectate de regie astfel cum s-a reținut mai sus.

Totodată, se rețin precizările Circularei nr. .X./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. .X./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 proprietate 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, R.A. .X. nu a refacturat cu taxa pe valoarea adăugată către Consiliul Județean .X. lucrările achiziționate, ci a predat acestuia, la finalizare, investițiile în cauză, Consiliului Județean .X. devenind proprietarul obiectivului de investiții.

În ceea ce privește argumentele contestatarului referitoare la faptul că nerespectarea atât de către județul .X. (în calitate de furnizor), de către R.A. .X. (în calitate de beneficiar) și de către statul român a reglementărilor comunitare și naționale în domeniul ajutorului de stat, determină imposibilitatea acordării compensației pentru prestarea serviciului de interes economic general, ceea ce va însemna că regia nu va avea finanțare nici pentru cheltuieli curente, nici pentru cheltuieli de capital și nu își va putea desfășura activitatea, iar toate investițiile care au prevăzută ca sursă de finanțare compensația vor fi compromise, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece nu constituie temei pentru neaplicarea dispozițiilor exprese cuprinse în Codul fiscal privitoare la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat R.A. .X. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de R.A. .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .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./2014, 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 în cuprinsul acestei dispoziții nu se regăsește măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, au dispus următoarea măsură:

“Societatea are obligația de a înregistra în evidența contabilă obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .X./2014 și de a corecta deficiențele care au dus la stabilirea diferențelor stabilite suplimentar.”

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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 sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

coroborat cu cele ale art.206 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, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

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.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, 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:*

[...] c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, 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 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 și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât între măsurile dispuse la pct.1.1 din Dispoziția de măsuri contestată nu se regăsește diminuarea pierderii fiscale ci măsura de înregistrare în contabilitate a obligațiilor fiscale stabilite și remedierea deficiențelor care au dus la stabilirea acesteia, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența 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.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborat cu pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 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 transmis spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014.

În ceea ce privește solicitarea R.A. .X. de anulare a Deciziei nr. .X./2014 emisă de Direcția Generală a Soluționare a Contestațiilor, se reține că potrivit art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.”

Prin urmare, organul de soluționare nu poate da curs acestei solicitări, regia având posibilitatea contestării acestei decizii în termen de 6 luni de la data comunicării, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, așa cum de altfel s-a precizat și în dispozitivul Deciziei nr. .X./2014.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de R.A. .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulate de R.A. .X. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al acesteia.

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