

Discuții privind deducerea TVA de către societățile comerciale de transport subvenționate de la bugetul public

Discussions on the deduction of VAT by commercial transport companies subsidized from the public budget

Lect. univ. dr. **Alin TRĂILESCU***
Universitatea de Vest din Timișoara
Facultatea de Drept

Abstract

In this study, the author aimed to analyze a controversial issue regarding the right of companies to deduct value added tax related to purchases of goods and services made for the purpose of providing public passenger transport, given that most passengers benefit from free public transport.

Trying to find the correct answer to this legal problem, the author presented the general conditions provided by law for deducting VAT in order to then apply these conditions to the particular situation under discussion.

Thus, by clarifying the concepts of 'taxable person' and 'taxable transaction' within the meaning of the tax law, the author concluded that the companies in question could not be denied the right to deduct VAT, which is a fundamental principle of the common system of VAT by European Union law.

Keywords: *companies; public passenger transport service; value added tax deduction.*

Rezumat

În cadrul acestui studiu, autorul și-a propus să analizeze o problemă controversată în legătură cu dreptul societăților comerciale de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în scopul prestării serviciului public de transport călători, în condițiile în care majoritatea călătorilor beneficiază de gratuitate la transportul public în comun.

Încercând să găsească răspunsul corect la această problemă juridică, autorul a prezentat condițiile generale prevăzute de lege pentru deducerea TVA pentru ca, mai apoi, să aplice aceste condiții la situația particulară supusă discuției.

* alin.trailescu@e-uvv.ro.

Astfel, clarificând noțiunile de «persoana impozabilă» și «operațiune impozabilă» în sensul legii fiscale, autorul a ajuns la concluzia că societăților comerciale în discuție nu li se poate refuza dreptul de deducere a TVA care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii Europene.

Cuvinte-cheie: societăți comerciale, serviciul public de transport călători, deducere taxa pe valoarea adăugată.

1. Introducere. În condițiile legii¹, instituțiile publice pot înființa societăți comerciale cărora să le delege prestarea serviciului public de transport călători, iar acestea, în scopul prestării serviciului, efectuează achiziții de bunuri și servicii, ocazie cu care plătesc TVA furnizorilor.

Întrucât au obligația să presteze continuu serviciul public chiar dacă ar avea un impact economic negativ asupra activității lor comerciale, aceste societăți comerciale recuperează costul (cheltuielile) serviciului prin încasarea de tarife/taxe de la beneficiarii direcți, adică de la călătorii care beneficiază de transportul public în comun, precum și din încasarea de subvenții bugetare de la beneficiarii indirecti, adică de la unitățile administrativ-teritoriale.

Aceste subvenții sunt acordate pentru că operatorul de transport nu își poate recupera integral costul serviciului din vânzarea biletelor de călătorie, în condițiile în care majoritatea călătorilor (elevii, pensionarii, persoanele cu handicap etc.) beneficiază de gratuitate la transportul public în comun, acordată de consiliile locale.

Astfel, problema abordată în cadrul studiului este dacă aceste societăți comerciale de transport au dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor efectuate exclusiv în scopul prestării serviciului public de transport, în condițiile în care TVA colectată din vânzarea biletelor de călătorie este nesemnificativă din cauza faptului că cei mai mulți dintre călători beneficiază de gratuitate.

Așa cum vom arăta în continuare, răspunsul la această problemă depinde, pe de o parte, de calitatea de persoană impozabilă a acestor societăți comerciale care prestează serviciul public de transport călători, iar, pe de altă parte, de calitatea de operațiune impozabilă a acestui serviciu public.

2. Condițiile generale pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată.

¹ Avem în vedere: Legea nr. 92/2007 a serviciilor de transport public local; Ordonanța Guvernului nr. 97/1999 privind garantarea furnizării de servicii publice subvenționate de transport rutier intern și de transport pe căile navigabile interioare; Legea nr. 51/2006 a serviciilor comunitare de utilități publice; Regulamentul (CE) nr. 1370/2007 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 octombrie 2007 privind serviciile publice de transport feroviar și rutier de călători și de abrogare a Regulamentelor (CEE) nr. 1191/69 și nr. 1107/70 ale Consiliului.

Înainte de a ne exprima opinia cu privire la această problemă, este necesar a preciza condițiile pe care le prevede legea pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în primul rând, este de precizat că, în acord cu dispozițiile Codului fiscal (Legea nr. 227/2015) care a transpus Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, această taxă este guvernată de principiul neutralității² în sensul că nu trebuie suportată de persoana impozabilă, ci de consumatorul final³. Din acest motiv, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA, adică să scadă TVA plătită în amonte furnizorilor cu ocazia achizițiilor de bunuri și servicii din TVA încasată (colectată) cu ocazia livrării bunurilor sau prestării serviciilor în aval către alte persoane, în acest fel ajungându-se ca persoana impozabilă să nu suporte TVA plătită în scopul desfășurării activității economice, iar în cazul unui decont negativ de TVA (dacă taxa plătită este mai mare decât taxa colectată) se naște dreptul la rambursarea diferenței de taxă de la bugetul public.

În al doilea rând, este de subliniat că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie îndeplinite anumite condiții prevăzute de lege, acestea fiind următoarele: existența unei persoane impozabile, existența unei operațiuni impozabile și existența unei facturi emisă în conformitate cu prevederile art. 319 C. fisc. care să probeze achizițiile de bunuri și servicii efectuate în interesul activității economice a persoanei impozabile⁴.

Așadar, legea recunoaște deducerea TVA numai în cazul persoanei impozabile, prin aceasta înțelegându-se orice persoană fizică sau juridică, inclusiv o instituție publică, capabilă să efectueze, de o manieră independentă, activități economice constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii, indiferent de rezultatul sau scopul acestora⁵.

² Pentru detalii în legătură cu principiul neutralității, a se vedea R. Bufan (coord.), *Tratat de drept fiscal. Vol. 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016, p. 102-103, 170.

³ Astfel, CJUE a stabilit că regimul deducerii TVA urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice, garantând așadar neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (Hotărârea din 3 iulie 2019, cauza C-316/18, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, pct. 22).

⁴ Astfel, art. 297 alin. (4) lit. a) C. fisc. prevede că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, cu precizarea că, potrivit art. 268 alin. (9) C. fisc., operațiunile taxabile sunt acele operațiuni impozabile pentru care se aplică cotele de impozitare prevăzute de art. 291 C. fisc. (de 19%, 9% sau 5%, după caz), iar operațiunile impozabile constau în orice livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate cu plată [art. 268 alin. (1) C. fisc.]. Pentru detalii în legătură cu sensul noțiunilor de „livrare de bunuri” și „prestare de servicii”, a se vedea C.-F. Costaș, *Drept fiscal*, ediția a II-a, Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 320-328.

⁵ Astfel, art. 269 alin. (1) C. fisc. prevede că „Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”, iar alin. (2) al acestui articol de lege prevede că „activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”. În continuare, art. 269 alin. (7) C. fisc. prevede că, în anumite situații, și instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru următoarele activități: telecomunicații; furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură; transport de bunuri și de persoane; servicii prestate în porturi și aeroporturi; livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare; activitatea târgurilor și expozițiilor

De asemenea, legea prevede că deducerea TVA este posibilă numai dacă persoana impozabilă desfășoară o operațiune impozabilă⁶, prin aceasta înțelegându-se o activitate economică realizată cu plată, deci nu în mod gratuit.

3. Îndeplinirea condițiilor pentru deducerea TVA de către societățile comerciale de transport subvenționate de la bugetul public.

Prin raportare la aceste condiții prevăzute de lege pentru deducerea TVA, în practică este controversată posibilitatea societăților comerciale de a deduce TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate prestării serviciului public de transport călători, iar controversa este alimentată de împrejurarea că majoritatea călătorilor beneficiază gratuit de acest serviciu public, deci fără plata biletelor de călătorie.

Astfel, în legătură cu această problemă, ar putea să fie avansate trei opinii, după cum urmează:

a) Aceste societăți comerciale nu au calitatea de persoane impozabile și, pe cale de consecință, nu pot deduce TVA aferentă achizițiilor efectuate pentru prestarea serviciului public de transport călători despre care se poate considera că nu reprezintă o operațiune impozabilă, adică o activitate economică efectuată cu plată sau în schimbul unei contra-prestații;

b) Aceste societăți comerciale sunt persoane impozabile cu regim mixt, putându-se considera că desfășoară atât operațiuni care dau drept de deducere a TVA în cazul transportului de călători care plătesc bilete de călătorie, cât și operațiuni care nu dau dreptul de deducere a TVA în cazul transportului călătorilor care beneficiază de gratuitate.

Astfel, se poate aprecia că, fiind persoane juridice cu regim mixt, aceste societăți comerciale pot deduce numai TVA aferentă achizițiilor efectuate pentru transportul călătorilor care plătesc bilete de călătorie.

comerciale; depozitarea; activitățile organismelor de publicitate comercială; activitățile agențiilor de călătorie; activitățile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante și alte localuri asemănătoare; operațiunile posturilor publice de radio și televiziune; operațiunile agențiilor agricole de intervenție efectuate asupra produselor agricole și în temeiul regulamentelor privind organizarea comună a pieței respectivelor produse. În acest context, facem precizarea că nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului [art. 269 alin. (4) C. fisc.]. În schimb, acționează de o manieră independentă acea persoană care nu face parte din structura unei alte entități, care are libertate de organizare și funcționarea și care suportă riscul economic al activității pe care o desfășoară.

⁶ Astfel, art. 268 alin. (1) C. fisc. prevede că „Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: a) operațiunile care, în sensul art. 270-272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278; c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare; d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2)”.

c) Aceste societăți comerciale au calitatea de persoane impozabile și pot deduce întreaga TVA plătită în scopul prestării serviciului public de transport călători care are natura unei operațiuni impozabile.

Dintre aceste trei opinii, considerăm că ultima este cea corectă pentru următoarele argumente:

c1) În primul rând, societățile comerciale avute în discuție au calitatea de persoane impozabile, iar serviciul public de transport călători reprezintă o activitate economică în sensul legii fiscale.

Astfel, art. 266 alin. (1) pct. 21 C. fisc. prevede că „persoană impozabilă are înțelesul art. 269 alin. (1) și reprezintă (...) persoana juridică (...) capabilă să desfășoare o activitate economică”, iar art. 269 alin. (1) C. fisc. prevede că „este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2) (precizat – n.n.), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”. Aceste dispoziții legale se coroborează cu art. 266 alin. (1) pct. 4 C. fisc. care prevede că „activitatea economică” are înțelesul prevăzut la art. 269 alin. (2⁷) C. fisc., iar acest articol de lege prevede că activitățile economice cuprind și activitățile prestatorilor de servicii.

Aceste dispoziții din legea fiscală se corelează cu actele normative care, reglementând serviciul public de transport, stabilesc că prestarea acestui serviciu este de interes economic și social, se realizează în regim concurențial și autonom din punct de vedere financiar, în mod permanent și continuu, funcționând pe principii economice⁸.

Deci, serviciul public de transport călători reprezintă, în sensul legii fiscale, o activitate economică, iar societățile comerciale care prestează acest serviciu au calitatea de operatori economici și, deci, de persoane impozabile, iar în această calitate încasează prețul biletelor de transport, inclusiv TVA aferentă, de la călătorii care plătesc bilete de călătorie. De altfel, art. 269 alin. (7) C. fisc. prevede că și instituțiile publice sunt persoane impozabile pentru activitățile constând în transportul de bunuri sau de persoane, iar când această activitate este delegată unor societăți comerciale, acestea din urmă au calitatea de persoane impozabile.

c2) În al doilea rând, nu se poate accepta că aceste societăți comerciale prestează serviciul public de transport călători în mod gratuit sau fără plată ori fără contraprestație pentru a se refuza dreptul de deducere a TVA, chiar dacă cei mulți dintre călători beneficiază de gratuitate la transportul public în comun, acordată de consiliile locale.

Astfel, legea prevede că serviciul public de transport călători se face cu plată pe baza principiului „beneficiarul plătește”, nu gratuit, costurile acestui serviciu public fiind

⁷ Textul acestui articol de lege este următorul: „În sensul prezentului titlu (Titlul VII din Codul fiscal, denumit Taxa pe valoarea adăugată – n.n.), activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

⁸ În acest sens, a se vedea: art. 1 alin. (4) lit. a) și j), precum și art. 3 din Legea nr. 92/2007; art. 2 lit. a) și d) din Regulamentul CE nr. 1370/2007; art. 1 alin. (2) lit. h) și alin. (4) lit. a), e) și i) din Legea nr. 51/2006.

acoperite prin tarife/taxe suportate de către beneficiarii direcți ai transportului (utilizatori) și prin finanțarea de la bugetele locale prin plata de subvenții de către unitățile administrativ-teritoriale în calitate de beneficiari indirecti, asigurându-se un profit rezonabil pentru operatorii de transport care, potrivit legii, au obligația să presteze serviciul chiar dacă ar avea efecte economice negative asupra activității lor comerciale⁹.

Deci, chiar dacă majoritatea călătorilor nu plătește bilete de călătorie pentru motivul că beneficiază de gratuitatea acordată de consiliile locale, din perspectiva societății comerciale, adică a operatorului economic, transportul călătorilor nu se realizează gratuit, ci în schimbul unei contraprestații așa cum am arătat anterior, ceea ce imprimă serviciului de transport caracterul de operațiune impozabilă, iar art. 268 alin. (1) lit. a) C. fisc. prevede că, din punct de vedere al TVA, sunt operațiuni impozabile și prestările de servicii efectuate cu plată.

În aplicarea acestui articol de lege, pct. 3 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referindu-se la condiția referitoare la „plată” prevăzută la art. 268 alin. (1) lit. a) C. fisc., stabilește că aceasta „implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută” și că „O livrare de bunuri sau o prestare de servicii este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează: a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata *sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament*. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală; b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, *sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț*”; așa cum este cazul acestei discuții, în care o parte din contravaloarea serviciului de transport se suportă prin subvenții acordate de consiliile locale de la bugetul public.

c3) În al treilea rând, având în vedere considerentele arătate anterior, societățile comerciale la care ne referim nu au calitatea de persoane impozabile cu regim mixt în ce privește prestarea serviciului public de transport călători, neputându-se, deci, aprecia că ar avea dreptul numai la deducerea TVA aferentă achizițiilor efectuate pentru transportul călătorilor care plătesc bilete de călătorie.

⁹ A se vedea, în acest sens: art. 1 alin. (4) lit. i), art. 2 alin. (1), art. 41 alin. (1) și (2), art. 42, 43 și 44 din Legea nr. 92/2007; art. 2 lit. e), g), k), art. 3, art. 6 din Regulamentul CE nr. 1370/2007; art. 4-9 din Ordonanța Guvernului nr. 97/1999; art. 1 alin. (4) lit. k) și l), art. 2 lit. t), art. 41 alin. (1), art. 43 alin. (2) din Legea nr. 51/2006.

Astfel, art. 300 alin. (1) C. fisc. prevede că persoana impozabilă cu regim mixt este cea care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere.

Acest text de lege se interpretează în corelare cu art. 268 alin. (1) lit. a) C. fisc. care prevede că operațiunile impozabile sunt reprezentate de livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată, precum și cu art. 269 alin. (1) C. fisc. care prevede că persoanele impozabile în materie de TVA sunt cele capabile să desfășoare activități economice constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii, de o manieră independentă și indiferent de loc, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, concluzia coroborării acestor texte de lege fiind aceea că, în accepțiunea art. 300 alin. (1) C. fisc., prin operațiune se înțelege o activitate economică, adică o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Așa fiind, persoana impozabilă cu regim mixt poate exista numai în condițiile în care desfășoară mai multe activități economice¹⁰ dintre care numai unele dau dreptul de deducere a TVA, neputându-se aprecia, deci, că aceeași activitate economică constând în prestarea serviciului public de transport călători este atât operațiune impozabilă, cât și operațiune neimpozabilă, în raport de care societatea comercială să fie considerată atât persoană impozabilă, cât și persoana neimpozabilă. Această concluzie în sensul că stabilirea calității de persoană impozabilă cu regim mixt trebuie să se facă prin raportare la mai multe activități care intră în obiectivul de activitate al persoanei juridice rezultă și din jurisprudență CJUE care a arătat că „un holding mixt este o societate care, în paralel cu activitatea sa de holding fără caracter economic, care constă în deținerea de participații în alte societăți și nu este supusă TVA-ului, desfășoară de asemenea o activitate economică” și că „un holding mixt care nu numai că deține participații în societăți, ci furnizează totodată unora dintre aceste societăți prestări de servicii cu titlu oneros supuse TVA-ului, este, în această privință, de asemenea o persoană impozabilă care beneficiază de un drept, însă numai proporțional, de deducere a taxei achitate în amonte” (cauza C-42/19, Sonaecom SGPS SA împotriva Autoridade Tributária e Aduaneira, pct. 32).

În concluzie, întrucât serviciul public de transport călători este o operațiune impozabilă, societățile comerciale care prestează acest serviciu au calitatea de persoane impozabile și pot deduce TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate exclusiv prestării acestui serviciu, sub condiția organizării unei evidențe contabile distincte, așa cum prevede art. 6 alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 97/1999, neavând relevanță quantumul încasărilor din vânzarea biletelor de călătorie și, implicit, quantumul TVA încasate cu ocazia prestării acestui serviciu. În acest sens, art. 301 alin. (4) C. fisc. prevede că „dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată”, întrucât regula este aceea că, potrivit art. 301 alin. (1) C. fisc., orice persoană

¹⁰ În legătură cu noțiunea de „activitate economică”, CJUE a arătat că aceasta are un caracter obiectiv și trebuie apreciată de la caz la caz, indiferent de scopurile sau rezultatele sale, regula fiind aceea că o activitate este calificată drept economică atunci când prezintă caracter permanent și este efectuată în schimbul unei remunerații încasate de autorul operațiunii (Hotărârea din 13 decembrie 2007, Götz, C-408/06, pct. 18).

impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere. De altfel, și CJUE a arătat că dreptul de deducere a TVA constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii, astfel încât acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat¹¹.

4. Concluzii. Deși noțiunile de «persoană impozabilă» și «operațiune impozabilă» sunt concepte de bază în materia taxei pe valoarea adăugată, descifrarea sensului acestora poate crea dificultăți în anumite situații particulare, așa cum este cea care face obiectul studiului.

Din acest motiv, considerăm că lucrarea prezintă interes prin prisma argumentației că societățile comerciale subvenționate de la bugetul public au calitatea de persoane impozabile și pot deduce TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în scopul prestării serviciului public de transport călători care reprezintă o operațiune impozabilă în sensul Codului fiscal.

¹¹ A se vedea Hotărârea din 14 iunie 2017, cauza C-38/16, *Compass Contract Services*, pct. 33; Hotărârea din 18 octombrie 2018, cauza C-153/17, *Volkswagen Financial Services (UK)*, pct. 39.

