

## **DECIZIA NR. 81/2005 emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara**

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, a fost sesizata de Activitatea de control financiar fiscal asupra contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../2005, emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, privind stabilirea ca obligatii de plata, catre bugetul consolidat al statului, reprezentand:

- alocatie bugetara necuvenita;
- dobanzi de intarziere aferente alocatiei bugetare;
- penalitati de intarziere aferente alocatiei bugetare.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.176 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

**Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art.174, art.175 si art. 176 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.**

**I. Prin contestatia formulata, societatea contestatoare arata urmatoarele :**

Obiectul controlului a fost denaturat, intrucat in avizul dat se specifica *Control obligatii fiscale*. Verificarea deconturilor de cheltuieli privind conservarea si inchiderea minelor a fost efectuata lunar, in baza acelorasi documente, pana in luna iunie 2004.

S-a facut o confuzie intre lucrarile de conservare si lucrarile de inchidere, care se deconteaza diferit, asa cum sunt definite si reglementate de art. 1 lit. b) si lit. d) si art. 11 din Instructiunile tehnice pentru inchiderea minelor, aprobate prin Ordinul comun nr. 116/166725/1998 emis de Agentia Nationala pentru Resurse Minerale si Ministerul Industriei si Comertului.

Pentru lucrarile de conservare, decontarea serviciilor prestate se face la nivelul negociat prin contract, dar nu mai mult decat sumele alocate anual prin buget pentru fiecare obiectiv in parte.

Pentru lucrarile de inchidere, decontarea se face in baza H.G. nr. 1001/2000, art. 6 alin.(2), coroborat cu art. 11 lit. d) din instructiunile mentionate anterior, prin agenti atestati, in baza

situatiilor de lucrari, efectiv realizate, in limita sumelor aprobate pentru fiecare mina in parte, prin Hotarare a Guvernului.

Lucrarile sunt urmarite de reprezentantul beneficiarului care certifica : realitatea, calitatea, cantitatea si valoarea lucrarilor executate lunar in baza preturilor negociate , din devizul oferta, documente care au fost prezentate organelor de control si nu au fost obiectiuni.

Deficientele mentionate nu au suport legal, organele de inspectie arogandu-si un drept neprevazut de lege de a defalca, in structura, continutul cheltuielilor directe si indirecte, in conditiile in care prin contract si Hotararea de Guvern sunt mentionate cheltuielile totale.

Scoaterea din context si din continutul devizului, a procentului, fara ca legea sa discearna, este eronata, din moment ce ea este prezentata in valori absolute si reprezinta nivelul estimat al costurilor de conservare, pe luna si pe obiectiv. Conditia este ca acestea sa fie efective si nicidecum directe sau indirecte.

In concluzie, stabilirea sumei datorate este eronata, fara nici un temei legal din moment ce in baza contractelor incheiate, pretul serviciilor a fost determinat si negociat cu beneficiarul.

Valorile solicitate si incasate reprezinta contravaloarea serviciilor real executate si sumele cuprinse in decont, se incadreaza pe fiecare obiectiv in sumele alocate, iar cheltuielile sunt efective,, inregistrate in evidenta contabila, asa cum confirma organele de inspectie fiscala.

Lucrarile de inchidere s-au executat in baza contractelor incheiate cu unitatea specializata, prin incredintare directa si negociere a pretului, in conformitate cu prevederile art. 4 alin. (2) din Legea nr. 212/2001 pentru aprobarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 60/2001 privind achizitiile publice.

Oferta, negocierea clauzelor contractuale, pretul si decontarea, s-au facut cu respectarea Normelor de aplicare, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 461/2001 si Ordinului comun nr. 1014/874 emis de Ministerul Finantelor Publice si Ministerul Lucrarilor Publice si Amenajarii Teritoriului.

Calitatea partilor, in contracte, este stabilita astfel :

- M.E.C. este ordonator principal de credite ;
- S.C. „X” este autoritate contractanta ;
- Societatea contestatoare este ofertantul si executantul lucrarilor de inchidere.

In concluzie, contestatoarea sustine ca nu are nici o calitate in legatura cu administrarea alocatiilor bugetare, indiferent de sursele de finantare.

Sumele incasate, nu sunt alocatii bugetare, nefiind cuprinse in bugetul propriu, ci venituri din prestari.

**II. Prin raportul de inspectie fiscala, contestat, organele de control ale D.G.F.P. a judetului Hunedoara - Activitatea de control financiar fiscal, au consemnat urmatoarele:**

Controlul efectuat a avut ca obiect, verificarea deconturilor finale de cheltuieli privind conservarea/ecologizarea/monitorizarea postinchidere si asistenta tehnica, efectuate in anii 2003 si 2004.

Din verificarea efectuata, prin sondaj, a documentelor justificative puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, au rezultat urmatoarele:

Potrivit H.G. 313/2002 privind infiintarea S.C. „X”, acestei societati i se aloca de la bugetul de stat sumele necesare pentru realizarea Programului de conservare si inchidere a minelor, a lucrarilor miniere subterane, a lucrarilor de legatura cu suprafata. La art. 4 din hotarare se mentioneaza ca societatea negociaza anual un program de lucrari cu Ministerul Industrii si Resurselor si urmareste realizarea acestuia, prin incheierea de contracte cu diversi antreprenori, cu preponderenta fiind companiile si societatile nationale si comerciale din sectorul minier.

Pentru lucrarile si serviciile efectuate, ... emite facturi, la nivelul sumelor aprobate de catre S.C. „X”, si respectiv de Ministerul Economiei si Comertului.

Cheltuielile directe privind conservarea/ ecologizarea/ inchiderea subterana a minelor/ monitorizare postinchidere au fost inregistrate in contabilitatea societatii contestatoare, care evidentiaza separat, pe fiecare mina in parte, aceste cheltuieli.

In evidenta contabila a societatii, se regasesc cheltuielile cu asistenta tehnica si alte cheltuieli, din care o parte reprezinta cheltuieli indirecte efectuate la minele aflate in conservare, inchidere si ecologizare. Organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea cheltuielilor indirecte, pentru fiecare unitate miniera in parte, in baza proiectelor tehnice aprobate si insusite de catre Ministerul Economiei si Comertului si repectiv S.C. „X”, calculandu-se o pondere a acestor cheltuieli indirecte in totalul cheltuielilor prevazute prin proiecte.

Urmare calcularii acestei ponderi, prin raportul de inspectie fiscala s-au dispus urmatoarele masuri :

1. Restituirea la bugetul de stat a diferentelor necuvenite, reprezentand alocatii bugetare pentru lucrari de conservare a minelor si plata accesoriilor aferente.

2. Restituirea la bugetul de stat a diferentelor necuvenite reprezentand alocatie bugetara pentru lucrari postinchidere - monitorizare efectuate, in anul 2003, precum si plata dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente.

3. Restituirea la bugetul de stat a alocatiei bugetare, necuvenite, pentru lucrari de inchidere si ecologizare a minelor precum si plata dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente.

**III. Avand in vedere constatarile organelor de control, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:**

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea a beneficiat sau nu de alocatii bugetare necuvenite in suma totala de ... lei.**

Prin Hotararea Guvernului nr. 313/2002 a fost infiintata Societatea de Conservare si Inchidere a Minelor, careia I se aloca de la bugetul de stat sumele necesare pentru realizarea Programului de conservare si inchidere a minelor subterane, a lucrarilor miniere subterane, a lucrarilor de legatura cu suprafata.

In conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 313/2002, modificata prin Hotararea Guvernului nr. 173/2003, se prevede:

**„(1) Societatea comerciala „X” va încheia contracte pentru execuția lucrărilor preponderent cu companiile/societățile naționale sau cu alte societăți comerciale care au activități în sectorul minier, beneficiare ale lucrărilor incluse în programul prevăzut la [art. 4](#) alin. (1), care vor asigura baza tehnico-materială și vor selecta personalul necesar executării lucrărilor contractate.”**

**In fapt,** in baza acestor prevederi legale, Societatea Comerciala „X” a incheiat contracte pentru executia lucrarilor, cu societatea contestatoare.

Dupa cum rezulta din Raportul de inspectie fiscala, la finele anilor 2003 si 2004, s-a efectuat receptia anuala a lucrarilor de catre

o comisie numita de catre Societatea Comerciala „X”, comisie care a constatat faptic executarea acestor lucrari.

De asemenea, in raport, se mentioneaza faptul, in evidenta contabila proprie, societatea contestatoare a inregistrat, pe fiecare mina in parte, cheltuielile privind conservarea/ecologizarea/inchiderea subterana a minelor/ monitorizare postinchidere.

Pentru lucrarile si serviciile efectuate, societatea a emis facturi la nivelul sumelor avizate de Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, acestea fiind acceptate de Societatea Comerciala „X”.

Contravaloarea facturilor emise, reprezentand lucrari de conservare/ecologizare/ inchidere subterana a minelor/ monitorizare postinchidere si asistenta tehnica, a fost inregistrata in contul 704 „Venituri din lucrari executate si servicii prestate”.

Prin Raportul de inspectie fiscala, contestat, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea cheltuielilor indirecte, pentru fiecare unitate miniera in parte, in baza proiectelor tehnice aprobate si insusite de catre Ministerul Economiei si Comertului si respectiv S.C. „X”, calculandu-se o pondere a acestor cheltuieli indirecte in totalul cheltuielilor prevazute prin proiecte.

Urmare calcularii acestei ponderi, s-a dispus restituirea la bugetul de stat a diferentelor necuvenite, reprezentand alocatii bugetare pentru lucrari de conservare a minelor si plata accesoriilor aferente.

In sustinerea constatarilor sale, organele de inspectie fiscala au precizat, prin referatul motivat cu propuneri de solutionare, urmatoarele:

- contravaloarea lucrarilor de conservare/ecologizare/inchidere subterana a minelor/monitorizare postinchidere si asistenta tehnica trebuia inregistrata in contabilitatea societatii contestatoare, in contul 741 “Venituri din subventii”, intrucat acestea reprezinta alocatii bugetare;

- alocatiile necuvenite, de restituit la bugetul de stat, au fost stabilite prin compararea cheltuielilor efective, din evidenta contabila, pe fiecare unitate miniera in parte, cu valoarea facturata catre Societatea Comerciala “X”, reprezentand pretul negociat intre cele doua parti, conform contractului.

Pe de alta parte, contestatoarea sustine urmatoarele:

- pentru lucrarile de conservare, decontarea serviciilor prestate, se face la nivelul negociat prin contract, dar nu mai mult decat

cheltuielile efective si nu mai mult decat sumele alocate anual prin buget pentru fiecare obiectiv in parte;

- pentru lucrarile de inchidere, decontarea se face in baza art. 6<sup>2</sup> din Hotararea Guvernului nr. 1001/2000, coroborat cu art. 11 lit. d) din Instructiunile tehnice pentru inchiderea minelor aprobate prin Ordinul nr. 116/166725/1998, prin agenti atestati, in baza situatiilor de lucrari, efectiv realizate, in limita sumelor aprobate pe fiecare mina in parte - prin Hotarare a Guvernului;

- lucrarile sunt urmarite de reprezentantul beneficiarului, prin dirigintele de santier, care certifica pe situatiile de lucrari: realitatea, calitatea, cantitatea si valoarea lucrarilor executate lunar, in baza preturilor negociate din devizul oferta, documente care au fost prezentate organelor de control dsi pentru care nu au fost obiectiuni;

- prevederile art. 4 alin. 5 ale Hotararii Guvernului nr. 898/2002 au cu totul alt continut fata de cel citat in raporul de inspectie fiscala si anume *cheltuieli efectiv realizate si cheltuiala indirecta ce depaseste cota de cheltuiala indirecta*. In lege se vorbeste de cheltuieli efectiv realizate, rezultate din situatiile de lucrari intocmite lunar de agentii economici;

- scoaterea din context si din continutul devizului, a procentului de cheltuiala indirecta, fara ca legea sa discearna, este eronata, din moment ce ea este prezentata in valori absolute si reprezinta nivelul estimat al costurilor de conservare pe luna si obiectiv;

- in conformitate cu prevederile Hotararilor de Guvern invocate, privind inchiderea minelor, *cheltuielile efectuate pentru inchiderea minelor si carierelor se vor evidentia in contabilitate in conformitate cu prevederile Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata*.

**In drept**, art. 6 si art. 6<sup>2</sup> din Hotararea Guvernului nr.1001/2000 pentru modificarea și completarea [Hotărârii Guvernului nr. 493/2000](#) privind aprobarea Programului pentru conservarea și închiderea definitivă a unor mine și cariere, etapa a IV-a, prevad urmatoarele:

**"ART. 6**

**Pentru minele și carierele prevăzute în [anexa nr. 1](#), precum și pentru altele asemenea aprobate prin hotărâri ale Guvernului în vederea conservării și închiderii, la care lucrările de închidere nu au început în anul financiar aferent aprobării, cheltuielile pentru conservare vor putea continua și în perioada următoare, pe baza**

unor analize economice, cu condiția încadrării anuale în valoarea totală aprobată prin hotărâri ale Guvernului.” [...]

“ART. 6<sup>2</sup>

Ministrul industriei și comerțului, în calitate de ordonator principal de credite, va aproba prin ordin devizele generale actualizate ale documentațiilor, pentru fiecare obiectiv, în baza cărora va deconta situațiile de plată actualizate pentru lucrările efectiv executate.”

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 11 lit. d) din Ordinul nr. 116/166725/1998 privind aprobarea Instrucțiunilor tehnice pentru închiderea minelor/carierelor,

“d) ordonatorul principal de credite finanțează executarea lucrărilor de conservare și de închidere a minelor/carierelor, prevăzute în documentații, prin agenți economici atestați, în baza situațiilor de lucrări efectiv realizate, în limita sumelor aprobate pe fiecare mină/carieră în parte, în conformitate cu lista cuprinzând minele/carierele care se închid definitiv prin dezafectare, aprobată prin hotărâre a Guvernului;”

Art. 4 din Hotărârea Guvernului nr. 898/2002 privind aprobarea închiderii definitive a unor mine și cariere, etapa a VI-a, prevede următoarele:

“(1) Cheltuielile pentru conservarea și închiderea definitivă a minelor și carierelor, fundamentate în programele tehnice de dezafectare și ecologizare, elaborate în acest scop și avizate conform legii, inclusiv cheltuielile pentru conservare și proiectare, se acoperă din surse proprii și din alocațiile bugetare aprobate cu această destinație în bugetul Ministerului Industriei și Resurselor, în baza listelor anuale de lucrări întocmite de ordonatorul principal de credite.

(2) Cheltuielile efectuate pentru închiderea minelor și carierelor se vor evidenția în contabilitatea agenților economici prevăzuți la [art. 1](#), în conformitate cu prevederile pct. 95 și 96 din [Regulamentul](#) pentru aplicarea [Legii contabilității nr. 82/1991](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, aprobat prin [Hotărârea Guvernului nr. 704/1993](#). În contabilitatea financiară și de gestiune cheltuielile efectuate pentru aceste activități vor fi evidențiate distinct.

(3) Gestionarea fondurilor pentru închidere și reconstrucție ecologică a suprafețelor de teren afectate se



realizează de Ministerul Industriei și Resurselor, cu respectarea prevederilor legale.

(4) Cererile de deschidere a creditelor bugetare se vor face lunar de către ordonatorul principal de credite și vor fi însoțite de deconturile justificative întocmite de agenții economici, potrivit [anexei nr. 2](#).

(5) Deconturile justificative se vor întocmi pe baza programelor tehnice de dezafectare a minelor și carierelor, a celor de refacere a mediului și a cheltuielilor efectiv realizate, rezultate din situațiile de lucrări întocmite lunar de agenții economici.

(6) Deconturile justificative vor fi verificate și avizate de direcțiile generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București.”

În conformitate cu pct. 95 și 96 din Regulamentul pentru aplicarea Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, se preved următoarele:

**„95. Cheltuielile unității patrimoniale reprezintă sumele sau valorile plătite sau de plătit, pentru:**

- consumurile, lucrările executate și serviciile prestate de care beneficiază unitatea patrimonială;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale de către unitatea patrimonială;
- cheltuieli excepționale.

În cadrul cheltuielilor pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar se cuprind, de asemenea:

- amortizările și provizioanele constituite;
- valoarea contabilă a activelor cedate, distruse sau dispărute.

**96. Potrivit legii, contabilitatea cheltuielilor se ține pe categorii de cheltuieli, după natura lor, care se grupează astfel:**

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli privind consumurile de materii prime și materiale auxiliare, combustibilul, ambalajele, piesele de schimb, semințele și materialele de plantat, furajele și alte materiale consumabile, costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate sau uzura acestora, costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor, costul de achiziție al energiei și apei consumate, costul de achiziție al animalelor și păsărilor și costul mărfurilor vândute;



- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți (întreținere și reparații); redevențe; locații de gestiune și chirii; studii și cercetări, inclusiv sumele plătite pentru contractele de cercetare; cheltuielile cu alte servicii executate de terți (colaboratori, comisioane, inclusiv cele plătite agenților economici cu activitate de comerț exterior și onorarii, cheltuieli de protocol, reclama și publicitate, transportul de bunuri și personal, deplasări, detașări și transferări, tarife poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele);

- cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate suportate de unitatea patrimonială (impozitul suplimentar pe salarii, impozitul pe clădiri, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, cum sunt taxa pentru folosirea terenurilor, taxa asupra mijloacelor de transport și altele);

- cheltuieli cu personalul (salariile și alte drepturi de personal, asigurările și protecția socială, contribuția unității la asigurările sociale și pentru ajutorul de șomaj, cheltuieli cu pregătirea și perfecționarea profesională și alte cheltuieli cu personalul suportate de unitatea patrimonială);

- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe etc.);

b) cheltuieli financiare care cuprind: pierderile din creanțe legate de participații; pierderile din vânzarea titlurilor de plasament, diferențele nefavorabile de curs valutar din operațiunile curente și disponibilitățile în devize; dobânzile curente aferente împrumuturilor primite și altor datorii privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; alte cheltuieli financiare (pierderi din creanțe de natura financiară și altele);

c) cheltuieli excepționale reprezentând acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a unității patrimoniale și se referă fie la operațiuni de gestiune (despăgubiri, amenzi, perisabilități și lipsuri de inventar, donații și subvenții acordate, inclusiv prelevările și donațiile făcute în scopuri umanitare, precum și pentru sprijinirea activităților sociale, culturale și sportive, pierderi din debitori diverși), fie la operațiuni de capital (valoarea contabilă a imobilizărilor cedate și alte cheltuieli excepționale);

d) cheltuieli cu amortizările și provizioanele, grupate în funcție de natura cheltuielilor, prevăzute la lit. a), b), c), după caz, cuprinzând: amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale;

**e) provizioanele pentru riscuri și cheltuieli; provizioanele privind deprecierea imobilizărilor; provizioanele pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție; provizioanele pentru deprecierea creanțelor și provizioanele pentru deprecierea titlurilor de plasament, amortizarea primelor de rambursare a obligațiilor; provizioanele reglementate;**

**f) cheltuieli cu impozitul pe profit calculat potrivit legii.”**

Prin Raportul de inspectie fiscala, organele de control nu au constatat sume incasate, pentru lucrarile si serviciile prestate, peste nivelul negociat prin contract sau peste nivelul sumeleor alocate anual prin buget pentru fiecare obiectiv in parte.

Fata de cele aratate mai sus, precum si faptul ca lucrarile de inchidere s-au executat in baza contractelor incheiate cu Societatea Comerciala "X", se retine ca, in mod nejustificat a fost calculata alocatie bugetara necuvenita, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 183 si art. 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

#### **DECIDE:**

1. Admiterea contestatiei formulata de de petenta referitoare la suma de ... lei, reprezentand:

- alocatie bugetara necuvenita;
- dobanzi de intarziere aferente alocatiei bugetare;
- penalitati de intarziere aferente alocatiei bugetare.

2. Anularea Deciziei de impunere nr. ... / 2005.