

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 144 din 04 septembrie 2009

Cu adresa nr./....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. "....." S.R.L.** din, Jud. Prahova, impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./.....*, intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr./..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala partiala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr./.....

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand:

- lei - TVA de plata stabilita suplimentar la control;
- lei - penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

"[...] S.C.S.R.L. desfasoara preponderent activitatea de "Comert cu amanuntul al carburantilor pentru autovehicule in magazine specializate" prin punctul de lucru deschis in comuna....., sat..... In perioada august- decembrie 2008 societatea a achizitionat de la diverse persoane juridice romane motorina pe care le-a comercializat ulterior catre beneficiari producatori agricoli, persoane fizice si juridice romane.

Societatea noastra a livrat catre clientii, producatori agricoli, motorina cu acciza redusa in conformitate cu H.G. 804/2008 de 0,65 lei/litru, pe baza adeverintelor pentru motorina eliberate de directiile pentru agricultura si dezvoltare rurala judetene, respectiv a municipiului Bucuresti.

Acciza redusa este baza de impozitare a TVA, drept urmare am procedat la calcularea TVA aferenta acesteia, reflectand corespunzator TVA colectata pe facturile de motorina livrata beneficiarilor producatori agricoli conform H.G.804/2008, baza de impozitare astfel rezultata respectand prevederile art.137, alin. (2), lit.a) din Legea nr.571/2003.

In acest sens este raspunsul public al Ministerului Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala la sectiunea intrebari frecvente TVA din 28.10.2008 , si raspunsul D.G.F.P.Prahova inregistrat sub nr./....2008. [...] Mentionam ca acciza pentru motorina achizitionata de la P..... S.A. este achitata de catre societatea noastra in contul "Accize pt.motorina", iar pentru achizitiile de la L..... SRL sunt insotite de documente care atesta faptul ca acciza a fost platita penru motorina ce ne-a fost furnizata.

[...] Potrivit art.137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit.b) si c) ale acestui articol, din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni.

La pct.18 alin. (1) din norme se precizeaza ca, potrivit art.137 alin.. (1) lit. a) din Codul fiscal, subventiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul Comunitar, legate direct de pretul

bunurilor livrate si/sau al serviciilor prestate, se includ in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Se considera ca subventiile sunt legate direct de pret, daca sunt indeplinite cumulativ doua conditii, respectiv, suma subventiei sa depinda de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate si sa poata fi determinata inainte de desfasurarea activitatii. In conformitate cu prevederile art.2 din Hotararea Guvernului nr.804/2008, nivelul redus al accizei se aplica pentru cantitatile de motorina ce se achizitioneaza in perioada august-decembrie 2008, in quantum unitar de 48 de litri/hectar, in limita maxima a 288.000 mii litri de motorina. Potrivit art.3 din actul normativ sus mentionat, diferenta dintre acciza redusa si cea standard, denumita in continuare sprijin financiar, este de 193,654 euro/1.000 litri, respectiv de 0,65 lei/litru, si se acorda beneficiarilor prevazuti la art.4 pe baza adeverintelor pentru motorina eliberate de directiile pentru agricultura si dezvoltare rurala judetene, respectiv a municipiului Bucuresti.

Avand in vedere ca sunt indeplinite amandoua conditiile pct.18 alin.(1) din norme, consideram ca nejustificata stabilirea TVA suplimentara.”

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la S.C. “.....” S.R.L. din, Jud. Prahova, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

"Fata de T.V.A.colectata inregistrata de catre societate in suma de lei, la control s-a stabilit T.V.A.colectata in suma de lei cu o diferenta suplimentara in suma de lei (anexa nr.2.3).

Diferenta suplimentara in suma de lei a fost stabilita in baza constatarilor fiscale inscrise in continuare:

In perioada august 2008- decembrie 2008 a achizitionat de la diverse persoane juridice romane produse energetice(motorina) pe care ulterior le-a comercializat catre beneficiari producatori agricoli, persoane fizice si juridice romane.

Livrarea motorinei s-a efectuat catre beneficiarii producatori agricoli in baza facturilor fiscale emise de unitatea verificata, in documentele respective fiind inscrisa la randul 1 valoarea totala in lei, respectiv taxa pe valoarea adaugata totala, iar la randul 2 sau 3 societatea a efectuat operatiunea de stornare a accizei in valoare de 0,65 lei per litru reprezentand sprijin financiar acordat producatorilor agricoli in conformitate cu prevedile H.G.nr.804/2008 privind aprobarea nivelului si a conditiilor de aplicare a accizei reduse la motorina achizitionata in perioada august-decembrie 2008 in vederea utilizarii in agricultura.

Deasemenea in facturile fiscale emise mentionate anterior societatea a in scris in rosu T.V.A. colectata, in cota de 19%, aferenta valorii accizei stornate, operatiunile respective fiind inregistrate in evidenta contabila in perioada august - octombrie 2008 prin articolul contabil 635"Cheltuieli cu alte impozite si taxe" - 4111"Clienti", la data de 31.10.2008 valoarea taxei pe valoarea adaugata inscrisa in rosu aferenta facturilor emise pana la acea data fiind evidentiata in rosu prin articolul contabil 635.2= 4427" T.V.A.colectata" pentru suma de lei, iar in perioada noiembrie - decembrie 2008 pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in rosu in facturile emise catre beneficiarii producatori agricoli a fost inregistrata prin articolul contabil 4111=4427 in rosu.

La control s-a stabilit ca S.C. S.R.L., a procedat eronat la stornarea T.V.A.colectata atat in facturile fiscale emise, cat si in evidenta contabila in baza urmatoarelor considerente:

A) [...]

*Potrivit art.10, alin.(1) din H.G. nr.804/2008 se stipuleaza ca furnizorii livreaza beneficiarilor sau prestatorilor de servicii imputerniciti, pe baza adeverintelor eliberate de directiile pentru agricultura si dezvoltare rurala judetene, respectiv a Municipiului Bucuresti, cantitatile de motorina necesare, **la pretul practicat, mai putin diferenta de acciza.***

*Prin urmare S.C. SRL , in calitate de furnizor, trebuia sa livreze motorina producatorilor agricoli, clientii acestei societati, **la un pret care cuprinde acciza redusa fata de acciza standard si nu si taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta accizei reduse.***

B) Conform art.137, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si adresei Directiei Generale a Finantelor Publice Metodologie si Asistenta Contribuabili nr. /.....2008 baza de impozitare cuprinde impozitele si taxele, daca prin lege nu se prevede altfel, cu exceptia taxei pe valoarea adaugata.

Intrucat S.C.S.R.L.nu este platitor de accize, nu datoreaza aceasta taxa si prin urmare acciza redusa reprezentand sprijin financiar conform H.G.nr.804/2008 nu intra in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Urmare celor prezentate mai sus societatea supusa inspectiei fiscale a inregistrat eronat si a inregistrat in evidenta contabila T.V.A. colectata in rosu aferenta accizei reduse.

C) [...]

La control s-a stabilit ca operatiunile efectuate de S.C.S.R.L.nu reprezinta subventii legate direct de pret deoarece nu sunt indeplinite conditiile pct.18,alin.(1),lit.a) si b) din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si prin urmare nu intra in baza de impozitare a taxei conform prevederilor pct.18, alin.(2) din acelasi act normativ : "Nu intra in baza de impozitare a taxei subventiile sau alocatiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale sau de la bugetul Comunitar care nu indeplinesc conditiile prevazute la alin.(1)....". [...]"

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* Prin **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de** la S.C.S.R.L. din, reprezentantii D.G.F.P.Prahova - A.I.F. au verificat impozitele si taxele datorate de societate, printre care si **TVA** pentru perioada **.....2006 - 2009**, stabilind o diferenta constatata suplimentar la aceasta taxa in suma de **..... lei**, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **..... lei**, sume constatate.

Diferenta suplimentara a rezultata ca urmare a majorarii TVA colectata suplimentar pentru perioada **august - decembrie 2008** aferenta vanzarii produsului motorina catre beneficiari producatori agricoli, conform **H.G.nr.804/2003**.

Activitatea desfasurata de societate a fost: "Comert cu amanuntul al carburantilor pentru autovehicule in magazine specializate" - cod CAEN 4730.

- Prin **H.G. nr.804/31 iulie 2008** privind aprobarea nivelului si a conditiilor de aplicare a accizei reduse la motorina achizitionata in perioada august - decembrie 2008 in vederea utilizarii in agricultura, a fost acordat un sprijin financiar producatorilor agricoli care exploateaza terenul, in sensul ca, in perioada august - decembrie 2008 acestia aveau posibilitatea achizitionarii motorinei necesare lucrarilor agricole mecanizate la un pret mai mic, care cuprinde o acciza redusa aferenta motorinei fata de acciza standard cuprinsa in acest produs. Diferenta dintre acciza redusa si cea standard este de **0,65 lei/litru motorina**, iar limita maxima de motorina achizitionata de beneficiarii producatori agricoli pentru care se aplica aceasta reducere este de 288.000 mii litri motorina.

Conform hotararii, cererile beneficiarilor se depun la directiile pentru agricultura si dezvoltare rurala judetene, care elibereaza adeverinte, iar in baza acestora, furnizorii de motorina (S.C. S.R.L. in cazul de fata) livreaza motorina beneficiarilor la pretul practicat, mai putin diferenta de accize. Ulterior, furnizorii de motorina cu acciza redusa depun la autoritatea fiscala teritoriala o cerere de restituire pentru diferenta de accize aferenta motorinei livrate.

In cazul de fata, S.C.S.R.L., in calitate de furnizor de motorina, a livrat in perioada august - decembrie 2008 motorina cu acciza redusa catre beneficiarii producatori agricoli, conform prevederilor H.G. nr.804/2008, incasand ulterior de la buget diferenta de accize pentru motorina livrata cu acciza redusa.

Insa, **societatea a redus prin facturile de livrare intocmite si TVA aferenta accizei redusa**.

Astfel, facturile intocmite catre beneficiar, la randul 1 a fost inregistrata valoarea totala (neredusa) a motorinei in lei si TVA aferenta, iar la randul 2 sau 3, **societatea a efectuat**

operatiunea de stornare a accizei in valoare de 0,65 lei/l reprezentand sprijin financiar ca si a TVA aferenta (in rosu).

Se mentioneaza ca inregistrările contabile in rosu privind stornarea TVA au fost 635.2 "*Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte assimilate*" = 4427 "*TVA colectata*" (in perioada august - octombrie 2008) ca si 4111 "*Cienti*" = 4427 "*TVA colectata*" (in perioada noiembrie - decembrie 2008).

Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea a procedat eronat la stornarea TVA colectata aferenta accizei reduse, **intrucat**:

- **Art. 10 alin.(1) din H.G. nr. 804/2008** prevede ca furnizorii (S.C. S.R.L.), livreaza beneficiarilor, pe baza adeverintelor eliberate de catre directiile pentru agricultura si dezvoltare rurala judetene cantitatile de motorina, la pretul practicat, mai putin diferenta de acciza, deci "*la un pret care cuprinde acciza redusa fata de acciza standard si nu si taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta accizei reduse.*"

- Conform **art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003**, ca si **adresei D.G.F.P. Prahova - Metodologie si asistenta contribuabili nr./.....2008**, baza de impozitare a TVA cuprinde impozitele si taxele, daca prin lege nu se prevede altfel, cu exceptia TVA, inclusiv accize, daca acestea se datoreaza, insa in cazul de fata societatea contestatoare nu datoreaza bugetului de stat accize intrucat nu este inregistrata la organul fiscal ca platitoare de accize.

Astfel, acciza inscrisa in rosu in facturile de comercializare a motorinei nu reprezinta baza impozabila pentru TVA, deci in mod eronat societatea a stornat in facturile emise si TVA aferenta accizei reduse.

- Conform **art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003**, baza de impozitare a TVA este constituita si din subventiile legate direct de pretul operatiunilor de livrare de bunuri sau prestare de servicii, insa la control s-a stabilit ca operatiunile efectuate de S.C. S.R.L. nu reprezinta subventii legate direct de pret, intrucat nu sunt indeplinite conditiile pct.18 alin.(1) lit.a) si b) din H.G. nr. 44/2004, deci aceste subventii nu intra in baza de impozitare a TVA, conform pct.18 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar o TVA colectata in suma de **.... lei**, care reprezinta in fapt aceasta taxa stornata prin facturile emise catre beneficiarii producatori agricoli, aferenta accizei reduse.

* S.C. S.R.L. contesta constatările organelor fiscale privind diferenta suplimentara la TVA, sustinand urmatoarele:

- societatea a livrat catre clienti, producatori agricoli, motorina cu acciza redusa in conformitate cu H.G. nr. 804/2008 de 0,65 lei/litru, iar acciza redusa reprezinta baza de impozitare pentru TVA, conform art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, astfel incat in mod corect societatea a reflectat in facturile emise TVA in rosu aferenta accizei inscrisa deasemenea in rosu.

Se mentioneaza ca in acest sens sunt si raspunsul public al Ministerului Economiei si Finantelor -A.N.A.F. la sectiunea "*Intrebari frecvente TVA*" din 28.10.2008, ca si raspunsul D.G.F.P. Prahova inregistrat sub nr./.....2008.

- Art.137 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal referitor la cuprinderea in baza de impozitare a TVA si a accizei nu specifica ca societatea sa fie platitoare de accize, asa cum precizeaza organele de inspectie fiscala, ci ca produsul (motorina) este supus accizarii.

- Sunt indeplinite cele doua conditii prevazute de pct.18 alin.(1) din Normele metodologice, conform art.2 si 3 din H.G. nr.804/2008, care precizeaza limita maxima de 288.000 mii litri motorina pentru care se aplica nivelul redus al accizei, ca si nivelul sprijinului financiar de 0,65 lei/litru motorina.

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata, precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedura fiscala**, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art.137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, **inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni**; [...].

(2) Baza de impozitare cuprinde urmatoarele:

a) impozitele si taxele, daca prin lege nu se prevede altfel, cu exceptia taxei pe valoarea adaugata; [...]."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004**, cu modificarile si completarile ulterioare:

"18. - Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, subventiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul Comunitar, legate direct de pretul bunurilor livrate si/sau al serviciilor prestate, se includ in baza de impozitare. Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata pentru aceste subventii intervine la data incasarii lor de la bugetul de stat, bugetele locale sau bugetul Comunitar. Se considera ca subventiile sunt legate direct de pret daca indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) suma subventiei sa depinda de volumul bunurilor livrate/serviciilor prestate;

b) suma subventiei sa poata fi determinata inainte de desfasurarea activitatii.

(2) Nu intra in baza de impozitare a taxei subventiile sau alocatiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale sau de la bugetul Comunitar care nu indeplinesc conditiile prevazute la alin. (1), cum sunt: subventiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local, subventiile acordate pentru efectuarea de investitii proprii."

- **H.G. nr. 804/2008 privind aprobarea nivelului si a conditiilor de aplicare a accizei reduse la motorina achizitionata in perioada august-decembrie 2008 in vederea utilizarii in agricultura:**

"Art. 1. - Pentru motorina achizitionata in perioada august-decembrie 2008 in vederea utilizarii in agricultura la efectuarea lucrarilor agricole mecanizate in anul 2008 se aplica o acciza redusa, de 80,971 euro/1.000 litri, respectiv de 0,27 lei/litru.

Art. 2. - Nivelul redus al accizei, prevazut la art. 1, se aplica pentru cantitatile de motorina ce se achizitioneaza in perioada august-decembrie 2008, in quantum unitar de 48 de litri/hectar, in limita maxima a 288.000 mii litri de motorina.

Art. 3. - Diferenta dintre acciza redusa si cea standard, denumita in continuare sprijin financiar, este de 193,654 euro/1.000 litri, respectiv de 0,65 lei/litru, si se acorda beneficiarilor prevazuti la art. 4 pe baza adeverintelor pentru motorina eliberate de directiile pentru agricultura si dezvoltare rurala judetene, respectiv a municipiului Bucuresti.

Art. 4. - De masurile prevazute in prezenta hotarare beneficiaza producatorii agricoli, persoane fizice si/sau juridice, denumite in continuare beneficiari, care exploateaza suprafete de teren agricol, individual sau in forme de asociere conform legislatiei in vigoare, in scopul obtinerii productiei agricole, precum si grupurile de producatori recunoscute/recunoscute preliminar si organizatiile de producatori recunoscute. [...].

Art. 10. - (1) Furnizorii livreaza beneficiarilor sau prestatorilor de servicii imputerniciti, pe baza adeverintelor eliberate de directiile pentru agricultura si dezvoltare rurala judetene, respectiv a municipiului Bucuresti, cantitatile de motorina necesare, la pretul practicat, mai putin diferenta de acciza. [...].

(4) Furnizorii persoane juridice depun la autoritatea fiscala teritoriala o cerere de restituire a sumelor reprezentand diferente de accize pentru motorina livrata cu acciza redusa, [...].”

* **Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:**

Sprijinul financiar acordat beneficiarilor producatori agricoli conform **H.G. nr.804/2008** reprezinta in fapt o **subventie** primita de acestia de la bugetul de stat prin intermediul societatilor furnizoare de motorina si consta in **reducerea pretului de vanzare practicat de aceste societati cu diferenta dintre acciza redusa si cea standard, respectiv de 0,65 lei/litru motorina.**

Conform **art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003**, **baza de impozitare a TVA** pentru livrarile de bunuri este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza sa fie obtinuta de furnizor din partea beneficiarului, **inclusiv subventiile legate direct de pretul acestor operatiuni.**

Pct.18 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin **H.G. nr.44/2004**, cu modificarile si completarile ulterioare, stabileste doua conditii pentru ca subventiile sa fie legate direct de pret si acestea **sunt:**

a) suma subventiei sa depinda de volumul bunurilor livrate;

b) suma subventiei sa poata fi determinata inainte de desfasurarea activitatii.

In cazul de fata, **sunt indeplinite ambele conditii** pentru ca subventia incasata de societatea contestatoare sa intre in categoria subventiilor legate direct de pretul livrarii, asa cum de altfel sustine si aceasta prin contestatia formulata. Astfel, subventia depinde de volumul bunurilor livrate (motorina) si totodata a fost determinata inainte de desfasurarea activitatii, respectiv este de 0,65 lei/litru de motorina.

Drept urmare, **pentru subventia insusita de la bugetul de stat, reprezentand acciza de 0,65 lei/litru motorina, societatea avea obligatia colectarii TVA,** conform prevederilor legilor sus-mentionate. In mod practic, prin facturile de livrare a motorinei, societatea furnizoare S.C. S.R.L. avea obligatia colectarii TVA aferenta pretului de livrare a motorinei nesubventionat, practicat de societatea comerciala, continand acciza standard, **beneficiarii suportand taxa pe valoare adaugata inclusiv asupra subventiei.**

Pretul subventionat la care trebuie comercializata motorina este format din valoarea totala nesubventionata fara TVA a motorinei din care se scade acciza redusa de 0,65 lei/l (subventie) si la care se adauga **TVA colectata aferenta valorii totale nesubventionate a motorinei.**

Aceasta modalitate de determinare a TVA pentru produsele livrate subventionate este prezentata in **Decizia nr.7 din 19 decembrie 2002** emisa de Comisia centrala fiscala constituita in baza **Ordinului ministrului Finantelor Publice nr.1349/2001.** Solutia data prin aceasta decizie se refera la prevederile **art.18 alin. (1) din Legea nr.345/2002** privind taxa pe valoare adaugata, valabila pana la data de 31.12.2003 si abrogata prin **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,** aplicabila incepand cu data de 01.01.2004, insa **articolul 18 alin.(1) din Legea nr. 345/2002 si art. 137 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 au acelasi continut si se refera la constituirea bazei de impozitare a TVA** in cazul livrarii de bunuri si prestarii de servicii, **in aceasta baza de impozitare incluzandu-se si subventiile legate direct de pretul operatiunilor.**

La **pct. I lit.A) "Solutiile privind aplicarea unor prevederi referitoare la TVA", aprobate prin Decizia nr. 7/2002,** se mentioneaza:

"A. In situatia in care subventia se acorda pe unitatea de masura, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, furnizorul va colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta pretului de

referinta subventionat. Beneficiarul va suporta taxa pe valoarea adugata, inclusiv asupra subventiei."

Dupa aceste prevederi sunt prezentate exemple concrete de intocmire de catre furnizori a facturilor fiscale continand bunurile livrate sau serviciile prestate, subventionate, acelasi caz cu al societatii contestatoare fiind prezentat la litera a), respectiv cazul in care subventia acordata nu acopera integral pretul de referinta subventionat, din care rezulta ca beneficiarul suporta TVA si asupra subventiei primite.

Mai mult, la litera b) este prezentat cazul in care pretul bunurilor este subventionat 100%, iar cumparatorul suporta doar TVA aferenta pretului de referinta subventionat.

Aceste prevederi si exemple au fost preluate ulterior si in Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 17 alin.(2) si (3), forma valabila in perioada 2004 - 2006.

Chiar daca Normele metodologice valabile incepand cu data de 01.01.2007 nu mai prezinta la pct. 18 (referitor la baza impozabila a TVA) exemplele de intocmire a facturilor pentru cazurile sus-mentionate, totusi, **textul de lege din Codul fiscal valabil pentru anul 2008, referitor la baza impozabila a TVA a ramas acelasi (art. 137 alin.(1) lit.a)), respectiv in baza de impozitare a TVA se includ si subventiile legate direct de pretul de livrare a bunurilor.** Normele metodologice se dau pentru aplicarea si explicarea unei legi, insa in cazul de fata, prevederile legale privind constituirea bazei impozabile a TVA sunt foarte clare.

In fapt, societatea comerciala a incasat in totalitate contravaloarea motorinei livrate nesubventionate (partial de la beneficiar si partial de la bugetul de stat prin subventie), inregistrand in evidenta contabila veniturile obtinute in contul contabil 707 "Venituri din vanzarea marfurilor", insa a colectat TVA doar pentru veniturile obtinute dupa reducerea acestora cu acciza subventionata (mai mici), incalcandu-se astfel art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, care prevede ca TVA colectata se calculeaza la tot ce constituie contrapartida obtinuta din partea beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile.

Drept urmare, pentru **subventiile incasate** de S.C. S.R.L. de la bugetul de stat, reprezentand acciza redusa conform H.G. nr. 804/2008, **societatea comerciala avea obligatia colectarii TVA**, taxa pe care trebuia sa o suporte beneficiarii agricoli si care trebuia inregistrata in facturile de comercializare a motorinei emise pentru acesti beneficiari.

Prin stornarea in facturile emise a TVA aferenta subventiei incasata de la buget (acciza redusa), societatea comerciala a incalcat prevederile legale sus-mentionate privind colectarea TVA aferenta acestor subventii, astfel incat, in mod legal a fost stabilita la control o diferenta suplimentara la TVA colectata in suma de lei, ca si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Referitor la continutul celor doua raspunsuri date in aceasta cauza de reprezentantii Ministerului Finantelor Publice, invocate in contestatie, precizam ca acestea nu au avut in vedere si faptul ca pentru subventia primita de la bugetul de stat furnizorii de motorina aveau obligatia de a colecta TVA, conform art. 137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Fata de cele prezentate mai sus, in baza prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. din, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31 iulie 2007, se:

DECIDE:

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - TVA de plata stabilita suplimentar la control;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

2. - Conform prevederilor art. 218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art. 11 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,