



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

DECIZIA NR. _____ / _____ 2009
privind soluționarea contestației depusă de
ADMINISTRATIA NATIONALA X RA
Sucursala Teritoriala X – X
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr.908609/16.X.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice X prin adresa nr.X/07.10.2009 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/16.10.2009 cu privire la contestația formulată de Administrația Națională a X- Sucursala Teritorială X – X, cu sediul în X, str.C.X nr.X, et.III-IV, județul X.

Contestația a fost formulată împotriva procesului verbal de control financiar nr.X/18.09.2009 și privește suma de X lei reprezentând subvenții solicitate pentru perioada X - X 2009 prin decontul justificativ, respinse la avizare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că procesul verbal de control financiar a fost semnat de sucursală în data de 17.X.2009, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice X sub nr.X/25.09.2009, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, contestatoarea regăsindu-se în anexa 1 la poziția 464 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1354/2007 privind actualizarea marilor contribuabili din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de Administrația Națională a Imbunătățirilor Funciare - Sucursala Teritorială X X.

I. Contestatoarea invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

În luna X 2009 a prezentat pentru avizare decontul justificativ privind utilizarea subvențiilor de la buget întocmit la data de X.08.2009, având o valoare totală a subvențiilor solicitate de X lei.

În urma verificării decontului justificativ s-a respins la avizare subvenția pentru suma de X lei, ca diferență între suma solicitată și cea aprobată.

Suma respectivă reprezintă TVA aferentă achizițiilor efectuate, X RA fiind persoană impozabilă cu regim mixt în sensul art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru desfășurarea activității principale X susține că beneficiază de subvenții de la bugetul de stat și această activitate nu generează venituri impozabile, prin aplicarea regimului mixt de deducere, iar TVA aferentă acestei activități nu a fost dedusă, ci a fost inclusă în prețul de intrare a materialelor și în valoarea serviciilor achiziționate, devenind în acest mod **element de cheltuială**.

Pe lângă activitatea subvenționată X RA desfășoară și activități purtătoare de profit – activitate cu deducere integrală a TVA, iar unele operațiuni nu pot fi atribuite strict activității fără drept de deducere sau activității cu drept de deducere, X RA înregistrează parțial pe costuri TVA aferentă acestor operațiuni prin aplicarea pro-ratei.

Societatea susține că nu se poate face o disjuncție între principalul (cheltuiala înscrisă pe factură) și accesoriul (TVA aferentă) care urmează calea principalului și numai dreptul de deducere poate face această disjuncție legală.

Contestatoarea solicită admiterea contestației și acordarea dreptului la subvenție pentru suma de X lei, iar în cazul respingerii solicită clarificări cu privire la dreptul de deducere a sumelor contestate în condițiile în care sucursala “este înregistrată ca persoană impozabilă cu regim mixt de deducere”.

II. Prin procesul verbal de control financiar încheiat în data de 17.09.2009 organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice X au constatat că prin decontul justificativ agentul economic a solicitat pe perioada ianuarie – august 2009 subvenții în sumă totală de X lei din care s-a avizat suma de X lei, considerând că suma de X lei nu îndeplinește condițiile de avizare deoarece *“reprezintă cheltuieli pro-rata TVA”*.

În conformitate cu prevederile Ordinului nr.1230/23.11.2005 emis de Ministerul Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, subvențiile se acordă pentru acoperirea totală sau parțială a cheltuielilor administrative, materiale și de personal, necesare exploatării, întreținerii și reparațiilor la amenajările de îmbunătățiri funciare declarate de utilitate publică, iar justificarea modului de utilizare a subvențiilor de la buget se face în baza decontului justificativ.

Organele de control financiar au constatat că în decontul justificativ pentru luna august 2009 valoarea cheltuielilor materiale, a cheltuielilor de întreținere și reparațiilor include și TVA în sumă de X lei calculată la nivelul pro-ratei de 25%, stabilită de către X RA X și comunicată sucursalei prin adresa nr.X/09.02.2009.

Evidențierea TVA aferentă pro-ratei în sumă de X lei în cadrul cheltuielilor și cuprinderea în totalul cheltuielilor din decontul justificativ al lunii X 2009 este eronată, în condițiile în care sucursala nu se încadrează în prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 care reglementează modul de deducere a TVA pentru persoanele impozabile în regim mixt, deoarece:

- în conformitate cu prevederile art.41 alin.1) și alin.4) din Legea nr.138/2004 coroborat cu art.9 din Ordinul MAPDR nr.1230/2005, sucursala primește subvenții de la bugetul de stat pentru acoperirea în totalitate sau în parte a cheltuielilor necesare desfășurării activității și nu pentru prețul bunurilor livrate și al serviciilor prestate,

- sucursala nu realizează operațiuni scutite și nu efectuează achiziții destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, așa cum sunt clar menționate la art.145 alin.5) din Legea nr.571/2003;

- sucursala nu efectuează achiziții de bunuri și servicii pentru care nu se cunoaște destinația, așa cum se precizează la art.147 alin.5) din Legea nr.571/2003, întrucât achizițiile efectuate de aceasta sunt justificate și le este clar cunoscută destinația, ele generând cheltuieli stabilite pe baza planurilor tehnice și a contractelor încheiate cu terții furnizori, iar decontul de cheltuieli se întocmește lunar pe baza situațiilor de lucrări și a facturilor emise de furnizori.

Intrucât prin deconturile justificative sucursala a solicitat subvenții în care era inclusă și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților de exploatare, desecare, drenaj, reparații și întreținere în amenajările de îmbunătățiri funciare, organele de

control au procedat la recalcularea subvențiilor solicitate pentru perioada X – X 2009 și au considerat că suma de X lei nu îndeplinește condițiile de avizare.

III. Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul de control financiar, se rețin următoarele :

cauza supusă soluționării este dacă sucursala contestatoare are dreptul să primească subvenție pentru TVA cuprinsă pe cheltuieli în deconturile justificative în condițiile în care subvenția se acordă pentru acoperirea cheltuielilor necesare desfășurării activității și nu pentru prețurile serviciilor prestate.

În fapt, prin deconturile justificative sucursala a solicitat subvenții de la bugetul de stat, pentru perioada ianuarie – august 2009 suma de 8.763.879 lei, reprezentând cheltuieli pentru lucrări de exploatare, desecare, drenaj, de întreținere și reparații în amenajările de îmbunătățiri funciare, incluzând în cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților respective.

În urma recalculării subvențiilor solicitate organele de control financiar au acceptat la avizare suma de 8.672.878 și au respins la avizare suma de 91.001 lei reprezentând TVA înregistrată în contul de cheltuieli.

În drept, potrivit art.42 alin.1) din Legea îmbunătățirilor funciare nr.138/2004 republicată :

“1) Finanțarea cheltuielilor curente ale Administrației se asigură din venituri proprii și din subvenții de la bugetul de stat”,
iar la alin.4) din același act normativ se precizează :

“(4) Cheltuielile administrative, materiale și de personal necesare desfășurării activităților Administrației se acoperă total sau parțial din subvenții de la bugetul de stat, [...]”

La art.9 din Ordinul ministrului agriculturii, pădurilor și dezvoltării rurale nr.1230/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind alocarea și acordarea subvențiilor de la bugetul de stat pentru acoperirea unor categorii de cheltuieli necesare desfășurării activităților de îmbunătățiri funciare se prevede :

“Cheltuielile administrative, materiale și de personal necesare desfășurării activităților Administrației, se acoperă total sau parțial din subvenții de la bugetul de stat, conform prevederilor art. 41 alin. (4) din Legea nr. 138/2004, cu modificările și completările ulterioare.”

In temeiul prevederilor legale de mai sus, se reține că sucursala primește subvenții de la bugetul de stat numai pentru acoperirea cheltuielilor necesare desfășurării activității.

Cheltuielile necesare desfășurării activității, suportate din subvenții de la bugetul de stat sunt cheltuieli de investiții, administrative, materiale și de personal, necesare exploatarei, întreținerii, reparațiilor și administrării amenajărilor de îmbunătățiri funciare, respectiv costul prestațiilor de servicii si/sau lucrărilor executate, exclusiv TVA.

Potrivit art.127 alin.2) și 3) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

“(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al immobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(3) Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.”

Ca urmare, subvențiile primite de la bugetul de stat acoperă costul prestațiilor executate nu și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale care reprezintă un impozit indirect datorat bugetului de stat.

Achizițiilor efectuate de sucursală li se cunoaște clar destinația, ele generând cheltuieli stabilite pe baza planurilor tehnice și a contractelor încheiate cu terții furnizori, iar decontul justificativ de cheltuieli se întocmește lunar, pe baza situațiilor de lucrări și a facturilor emise de furnizori, cu încadrarea în planurile de cheltuieli defalcate pe elemente, așa cum este prevăzut la art.12 lit.d) din Ordinul ministrului agriculturii, pădurilor și dezvoltării rurale nr.1230/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind alocarea și acordarea subvențiilor de la bugetul de stat pentru acoperirea unor categorii de cheltuieli necesare desfășurării activităților de îmbunătățiri funciare

“d) decontul justificativ de cheltuieli se întocmește lunar de fiecare sucursală, pentru perioada raportată, cumulată de la începutul anului, pe baza situației lucrărilor și a facturilor emise de terții furnizori, cu încadrarea în planurile tehnice și în devizele de lucrări, și este verificat și avizat de organele de control financiar teritoriale.”

Cheltuielile ce urmează a se subvenționa sunt detaliate după planul aprobat pentru activitatea respectivă pe feluri de cheltuieli și pe activități.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că sucursala a înregistrat în conturile de cheltuieli întreaga valoare a facturilor primite inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare

pentru realizarea activităților prevăzute la art.42 alin.4) din Legea îmbunătățirilor funciare nr.138/2004 republicată :

“a) exploatarea, întreținerea, reparațiile și administrarea amenajărilor de îmbunătățiri funciare declarate de utilitate publică, care nu sunt amenajări de irigații, total de la bugetul de stat;

b) lucrărilor de întreținere și reparații de natura investițiilor la prizele de apă pentru irigații, dragarea/decolmatarea șenalelor, andocarea și reparațiile specifice stațiilor de pompare plutitoare, reparațiile accidentale, intervențiile pentru înlăturarea efectelor calamităților naturale asupra infrastructurii de irigații, total de la bugetul de stat;

c) acțiunilor de apărare împotriva inundațiilor, fenomenelor meteorologice periculoase și accidentelor la construcțiile hidrotehnice, precum și constituirii stocurilor de materiale și mijloace de apărare, mijloace de intervenție și avertizare, mijloace fixe și echipamente de protecție, siguranță și cazarmament, care se realizează conform normativelor în vigoare, total de la bugetul de stat;

d) reabilitarea infrastructurii aparținând domeniului public al statului din amenajările de îmbunătățiri funciare existente sau conservarea obiectivelor de investiții sistate ori întrerupte temporar, total de la bugetul de stat;

e) reabilitarea infrastructurii aparținând domeniului privat al statului din amenajările de îmbunătățiri funciare existente, parțial de la bugetul de stat;

f) protecția mediului prin lucrări de îmbunătățiri funciare și monitorizarea efectelor acestor lucrări, total de la bugetul de stat;

g) informarea publică și instruirea în domeniul îmbunătățirilor funciare, parțial de la bugetul de stat;

h) funcționarea sistemului național de supraveghere, evaluare, prognoză și avertizare privind efectele economice și ecologice ale activităților de îmbunătățiri funciare, total de la bugetul de stat;

i) conservarea și asigurarea pazei amenajărilor de îmbunătățiri funciare neutilizate, aflate în conservare, total de la bugetul de stat;

j) salarizarea personalului prevăzut în statele de funcții ale unității centrale, ale sucursalelor teritoriale și ale unităților de administrare ale Administrației, precum și cheltuielile curente necesare funcționării acestora, parțial de la bugetul de stat;

k) paza amenajărilor de îmbunătățiri funciare în afara perioadei de utilizare, total de la bugetul de stat;

l) executarea probelor tehnologice, epuizmentelor și consumul de energie pe perioada nefuncționării, total de la bugetul de stat”,
cheltuieli care au fost incluse în decontul justificativ depus pentru perioada ianuarie - august 2009.

Cu privire la afirmația contestatoarei că se încadrează la persoana imposibilă cu regim mixt în sensul art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din instrumentarea speței de către organele de control financiar rezultă că sucursala nu a realizat operațiuni scutite fără drept de deducere, așa cum sunt precizate la art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, așa cum s-a precizat anterior, sucursala nu efectuează achiziții pentru care nu se cunoaște destinația întrucât achizițiile efectuate de sucursală sunt justificate și le este clar cunoscută destinația, ele generând cheltuieli stabilite pe baza planurilor tehnice și a contractelor încheiate cu terții furnizori, iar decontul justificativ de cheltuieli se întocmește lunar, pe baza situațiilor de lucrări și a facturilor emise de furnizori.

În concluzie, decontul justificativ trebuie să conțină cheltuieli deja efectuate și cu destinație precisă, fără ca acestea să includă și taxa pe valoarea adăugată.

Cu privire la solicitarea sucursalei ca organul de soluționare să precizeze în cuprinsul deciziei dacă pentru sumele contestate “există drept de deducere în condițiile în care unitatea este înregistrată ca persoană impozabilă cu regim mixt de deducere”, aceasta are posibilitatea să se adreseze Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice pentru a obține lămuririle necesare.

Având în vedere documentele aflate la dosar și prevederile legale incidente speței se reține că în mod legal organele de control au respins la avizare subvenția în sumă de X lei reprezentând în fapt TVA cuprinsă în cheltuielile din decontul justificativ aferent perioadei X – X2009

Ca urmare, față de prevederile legale incidente cauzei sucursala nu aduce argumente de fapt sau documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată la verificare.

Pe cale de consecință, se va respinge contestația ca neîntemeiată.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art.42 alin.4) din Legea nr.138/2004, art.9 din Ordinul ministrului agriculturii, pădurilor și dezvoltării rurale nr.1230/2005 coroborat cu art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de ADMINISTRATIA NATIONALA A X RA - Sucursala Teritorială X – X X pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților de exploatare, cuprinsă

pe cheltuieli în decontul justificativ pentru utilizarea subvențiilor de la bugetul de stat pe perioada X - X 2009 și respinsă la avizare.

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

DIRECTOR GENERAL

X

DIRECTOR GENERAL ADJUNCT

X

X