

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR**

DECIZIA nr. _____ / _____ 2004

REGIA X

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice asupra contestatiei formulata de **REGIA X** impotriva deciziei de impunere din 02.11.2004 incheiata de organele de control din cadrul Structurii de administrare fiscala - Activitatea de control fiscal.

Contestatia are ca obiect sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 si art. 178 alin. (1) litdin Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. REGIA X contesta masurile dispuse de organele de control ale Structurii de administrare fiscala - Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere din 02.11.2004, precizand urmatoarele:

1. Subventia primita de regie nu indeplineste conditiile expres prevazute de pct. 17 alin. (1) lit. a si ale pct. 17 alin. (3) prevazute in Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, ci se incadreaza in prevederile pct. 17 alin. (4) conform carora subventia primita nu intra in baza de impozitare.

Una din conditiile care trebuie indeplinite cumulativ pentru ca subventiile sa fie legate de pret este cea prevazuta de pct. 17 alin. (1)

lit.a si anume ca pretul livrarii/tariful prestarii pe unitatea de masura a bunurilor si/sau serviciilor sa fie impus prin lege sau prin decizii ale Consiliilor locale, inclusiv sau exclusiv TVA.

Referitor la aceasta prevedere, in cazul Regiei X pretul livrarii este format dintr-o suma de doua preturi si anume:

- pretul S.C. E S.A. - sucursala aprobat prin decizie de catre A.N.R.E Bucuresti
- pretul propus de Regia X, aprobat de catre A.N.R.S.C. si avizat de Consiliul local.

In aceste conditii, rezulta fara echivoc ca pretul total de livrare nu este unul impus prin lege sau printr-o hotarare de consiliul local, ci este un pret stabilit de furnizor si distribuitor pe baza unor aprobari prealabile.

Astfel, pretul de livrare ca un cumul al pretului stabilit de S.C. E S.A. si cel propus de Regia X nu este identic cu pretul national de referinta stabilit prin Hotararea Guvernului nr. 1155/2004 pretul de livrare are componentele lui, iar pretul national de referinta conform art. 2 din Ordonanta Guvernului nr. 162/1999 reprezinta o medie a preturilor locale ale producatorilor care utilizeaza gazele naturale, insumate cu tarifele de distributie aferente.

Pretul national de referinta are legatura numai cu preturile locale ale producatorilor care utilizeaza gazele naturale. Rezulta din aceasta ca in localitatile in care pretul producatorilor este mai mare decat pretul national de referinta, se va aplica acst din urma pret.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta faptul ca pretul livrarii la care se refera lit. a de la pct. 17 este un pret obiectiv si reprezinta cumulul pretului stabilit de S.C. E S.A. si pretul propus de Regia X si nu este impus prin lege.

Prin lege este impus doar pretul national de referinta, care nu este acelasi cu pretul livrarii, astfel incat conditia prevazuta la lit. a nu este indeplinita.

Din alt punct de vedere, conform pct. 17 alin. (1), pentru a se include in baza de impozitare a TVA, subventiile primite trebuie sa fie legate direct de pretul bunurilor livrate. In cazul regiei, pretul national de referinta stabilit prin Hotararea Guvernului nr. 1155/2004, unic pe tara, nu este legat direct de pretul bunurilor livrate, tocmai unicitatea acestui pret conferindu-i un caracter special care face ca aceasta sa nu fie legat de pretul bunurilor livrate.

2. Eronat s-a constatat de catre organele de control ca la data efectuarii controlului taxa pe valoarea adaugata ar fi fost exigibila, prin prisma prevederilor art. 134 din Codul fiscal.

Aceasta nelegalitate a organelor de control se motiveaza prin faptul ca regia nu a incasat de la bugetul local si contravaloarea TVA aferenta subventiei, ci doar subventia fara TVA.

Conform prevederilor art. 9 alin. (2) din Legea nr. 15/1990 privind reorganizarea unitatilor economice de stat ca regii autonome si societati comerciale, scopul acordarii subventiei, care prin lege este stabilit ca fiind acela de acoperire a eventualelor deficiente in cazul regiei, prin subventie se acopera diferenta dintre pretul de productie si distributie a energiei termice in suma de 1.271.941 lei/Gcal, fara TVA si pretul de livrare catre populatie care este de 752.941 lei/Gcal, fara TVA.

Art. 9 alin. (3) din Legea nr. 15/1990 dispune fara echivoc ca subventia va fi utilizata numai in scopurile pentru care a fost acordata, iar aceasta va fi utilizata pentru acoperirea deficientelor. Pana aici nici o reglementare legala in ceea ce priveste modalitatea si conditiile in care se aplica TVA la subventia acordata.

Prevederile art. 1 si art. 2 alin. (8) din Legea nr. 143/1999 privind ajutorul de stat nu fac nici o referire la modalitatea si conditiile in care se aplica TVA la subventia acordata.

Acest ajutor de stat constand in subventie trebuie sa fie integral si efectiv, aceste conditii nefiind indeplinite atunci cand suma data cu titlu de ajutor de stat se intoarce la stat intr-un procent mai mic de 19% sub forma TVA.

In concluzie, subventia se acorda in scopul acoperirii deficientelor, iar aceasta se acorda de la bugetul de stat, respectiv bugetele locale si trebuie sa fie integrala si efectiva. Nu exista reglementare "de drept comun" care sa vizeze modalitatile sau conditiile in care se aplica TVA la subventia acordata.

La nivelul municipiului si in referire directa la Regia X, subventia s-a solicitat pentru acoperirea diferentei dintre pretul de productie si distributie al energiei termice si pretul de livrare al acesteia catre populatie, acestea fiind avute in vedere fara TVA.

Conform Legii bugetului de stat pe anul 2004 pentru judet au fost alocate anumite subventii, parte din acestea urmand a fi distribuite municipiului. Atunci cand legiuitorul s-a referit la sumele cu titlu de subventii care se acorda de la bugetul de stat, nu s-a precizat si daca aceste sume includ sau nu TVA aferenta.

Sumele pentru subventionarea energiei termice livrata populatiei pe anul 2004, cum s-a intamplat de altfel si pe anul 2003, se defalca din taxa pe valoarea adaugata colectata de catre stat.

In concluzie, sursa subventiilor o reprezinta bugetul de stat - contul de colectare a TVA, iar in ceea ce priveste cuantimizarea acestora nu exista nici o precizare daca suma alocata cu titlu de subventii include sau nu TVA aferenta.

Subventia primita de Regia X a fost fara TVA, fapt constatat si de catre organele de control prin raportul de inspectie fiscala din data de 01.11.2004.

Regia a solicitat bugetului de stat prin Consiliul local numai baza, respectiv suma de bani care are ca scop acoperirea deficitului dintre pretul de productie si distributie si pretul de livrare, toate fara TVA, Consiliul local la randul sau acordand regiei exact aceasta suma, iar nu si TVA aferenta bazei. Aceeasi subventie, respectiv baza, a fost ceruta la randul sau de Consiliul local in atentia Consiliului judetean.

Textul pct. 17 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal trebuie aplicat la fiecare caz in parte dupa cum subventia s-a primit cu TVA sau fara TVA, cazul regiei.

Daca subventia se acorda inclusiv TVA, furnizorul va colecta TVA aferenta pretului de referinta si asupra subventiei incasate. Per a contrario, daca subventia se acorda exclusiv TVA, furnizorul nu va colecta TVA aferenta pretului de referinta si asupra subventiei incasate, ci va colecta numai TVA aferenta pretului de referinta.

Aceasta interpretare este normal sa fie si cea corecta avand in vedere ca nu se poate impune consumatorului final sa suporte si TVA aferenta subventiei - acesta plateste doar TVA aferenta pretului de referinta. Altfel, se ajunge in situatia ilegala de a emite o factura in atentia consumatorului final care la rubrica "valoarea TVA" sa aiba doua sume de plata cu titlu de TVA (TVA aferenta pretului de referinta + TVA aferenta subventiei), dar la rubrica "pretul unitar fara TVA" sa nu fie mentionat decat un singur bun livrat.

In aceste conditii, fiind evident ca TVA aferenta subventiei primita nu se poate recupera de la consumatorul final, aceasta se poate recupera doar de la bugetul local.

Cu alte cuvinte, conditia premisa ca regia sa colecteze si sa vireze bugetului de stat TVA aferenta subventiei, este aceea ca anterior regia sa fi primit TVA aferenta subventiei, ceea ce nu s-a intamplat.

Cat timp prin prevederile pct. 17 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se dispune fara echivoc ca, functie de caz, subventia acordata poate fi inclusiv sau exclusiv TVA, facandu-se diferentieri dupa cum aceasta este acordata inclusiv sau exclusiv TVA, urmeaza deci ca aceste diferentieri, interpretari acordate prin normele metodologice sa fie avute in vedere la interpretarea prevederilor art. 137 lit. a din Codul fiscal, respectiv ca subventia va fi inclusa in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata doar in situatia in care subventia s-a acordat inclusiv TVA.

Aceasta interpretare s-a dat avand in vedere si principiul conform caruia unde legiuitorul nu distinge nici interpretul nu trebuie sa distinga, in considerarea faptului ca, in speta in cauza, prin normele

metodologice legiuitorul a distins între variile situații de acordare a subvenției, respectiv când aceasta se acordă inclusiv TVA sau se acordă exclusiv TVA.

Cu privire la interpretarea oferită de direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prevederilor art. 17 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aceasta nu privește și nu da lamuriri, explicații situației în care subvenția se acordă exclusiv TVA.

Conform documentelor de încasare a sumelor de bani din partea bugetului de stat prin Consiliul local, suma virată către regie este explicată ca fiind “subvenție energie termică”, iar nu subvenție energie termică inclusiv TVA.

În cauză nu sunt îndeplinite condițiile legale prevăzute de art. 137 alin. (1) lit. a spre a include subvenția în baza de impozitare a TVA cât timp regia nu a primit decât baza, neprimind și TVA aferentă subvenției încasate.

3. În data de 29.04.2004 a fost finalizat procesul verbal întocmit de Direcția controlului fiscal, control ce a avut ca tematică soluționarea cererii de rambursare TVA depusă de contestatoare și a fost avută în vedere perioada 01.01.2003 - 31.03.2004.

Data fiind nelamurirea organului de control în ceea ce privește modalitatea de aplicare a prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a din Codul fiscal, situație reținută în cuprinsul procesului verbal din 29.04.2004, organul de control a dispus ca “pana la primirea răspunsului TVA colectată se respinge la rambursare cu drept de preluare în decontul lunii următoare”.

Această sumă, conform “notei privind compensarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații de plată către bugetul de stat” din 03.05.2004 a fost reținută la bugetul de stat încă din data de 03.05.2004 pentru obligații viitoare.

Cu toate acestea, în cadrul raportului de inspecție fiscală din data de 01.11.2004 organele de control au calculat dobânzi și penalități de întârziere și pentru suma reținută încă din data de 03.05.2004 pentru obligații viitoare.

În aceste condiții este evident faptul că în mod nelegal organele de control au calculat dobânzi și penalități de întârziere pentru perioada 26.06.2004 - 01.11.2004.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 01.11.2004, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de control ale Structurii de administrare fiscală - activitatea de control fiscal au constatat următoarele:

Obiectul inspectiei fiscale il constituie modul de determinare a TVA solicitata la rambursare de Regia X conform decontului de TVA aferent lunii august 2004 inregistrat la Administratia finantelor publice.

Perioada supusa verificarii: **aprilie 2004 - august 2004.**

Referitor la TVA colectata:

Cheltuielile regiei pentru producerea si distribuirea energiei termice si a apei calde sunt in suma de 1.271.949 lei/Gcal din care pretul de referinta stabilit prin Hotararea Guvernului nr. 686/2002 este in suma de 672.269 lei/Gcal (fara TVA) si 1.325.625 lei/Gcal din care pret de referinta de 752.941 lei/Gcal (fara TVA), conform Hotararii Guvernului nr. 1155/2004.

Facturarea catre beneficiar s-a efectuat la pretul de referinta plus TVA, respectiv 800.000 lei/Gcal si 896.000 lei/Gcal.

Diferenta de cost de 599.680 lei/Gcal (1.271.949 lei - 672.269 lei si 1.352.625 lei - 752.941 lei) este acoperita din subventii de la bugetul Consiliului local fara TVA.

Regia X colecteaza TVA la nivelul pretului de referinta, respectiv la suma de 672.269 lei/Gcal si 752.941 lei/Gcal.

Regia nu a colectat TVA aferenta subventiilor primite de la bugetul local, fiind incalcate prevederile art. 137 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 17 alin. (1) si alin. (3) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

La data efectuarii controlului s-a preluat ca si TVA colectata suma care a fost stabilita prin procesul verbal din 29.04.2004, iar pentru subventiile primite in perioada aprilie - august 2004 s-a colectat TVA.

In urma recalcularii TVA, la data efectuarii controlului a rezultat la 31.08.2004 TVA de plata.

Conform art. 114 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, s-au calculat dobanzi pana la data de 01.11.2004 si penalitati de intarziere.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retine:

1) Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca subventiile incasate de la Consiliul local in vederea acoperirii diferentei dintre pretul de cost si pretul de referinta al energiei termice livrate populatiei intra in baza de

impozitare a taxei pe valoarea adaugata, respectiv daca acestea sunt legate direct de prețul bunurilor livrate.

In fapt, cheltuielile regiei pentru producerea si distribuirea energiei termice si a apei calde sunt in suma de 1.271.949 lei/Gcal din care pretul de referinta fara TVA, stabilit prin Hotararea Guvernului nr. 686/2002, este in suma de 672.269 lei/Gcal si in suma de 1.352.625 lei/Gcal din care pretul de referinta fara TVA, stabilit prin Hotararea Guvernului nr. 1155/2004, este in suma de 752.941 lei/Gcal.

Regia factureaza catre beneficiar la pretul de referinta plus TVA, respectiv pretul de 800.000 G/cal si de 896.000 lei/Gcal.

Diferenta de cost de 599.680 lei/Gcal (1.271.949 lei/Gcal - 672.269 lei/Gcal si 1.352.625 lei/Gcal - 752.941 lei/Gcal) este acoperita din subventii fara TVA acordate de Consiliul local.

Astfel, regia a primit subventii in quantumuri diferite pentru perioadele 01.10.2003 - 31.03.2004 si 01.04.2004 - 31.08.2004.

Regia a colectat TVA la nivelul pretului de referinta, respectiv la sumele de 672.269 lei/Gcal si de 752.941 lei/Gcal.

La data efectuării controlului organele de control au stabilit o TVA colectata din care o parte aferenta subventiilor primite in perioada octombrie - martie 2003 a fost preluata din procesul verbal anterior intocmit in data de 29.04.2004, iar pentru subventiile primite in perioada supusa verificarii, respectiv aprilie - august 2004 organele de control au stabilit TVA colectata.

In drept, potrivit art. 18 alin. (1) lit. b din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, *“baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

[...]”.

Prin Decizia nr. 7/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugată publicata in Monitorul Oficial nr. 1/06.01.2003, se precizeaza:

“I. Art. 18 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată

Subvențiile primite de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor, se

includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată. Pentru ca subvențiile să fie considerate că sunt legate direct de prețul bunurilor și/sau al serviciilor trebuie să îndeplinească două condiții în mod cumulativ:

a) prețul pe unitatea de măsură al bunurilor și/sau al serviciilor să fie impus printr-un act normativ sau prin decizii ale consiliilor locale;

b) subvenția acordată să fie concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv aceasta să fie stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate.

[...]

Incepand cu data de 01.04.2004 potrivit art. 137 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *“baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

[...]

Pct. 17 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipuleaza:

“Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată. Se consideră că subvențiile sunt legate direct de preț dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) prețul livrării/tarifului prestării pe unitatea de măsură al bunurilor și/sau al serviciilor este impus prin lege sau prin decizii ale consiliilor locale, inclusiv sau exclusiv taxa pe valoarea adăugată;

b) subvenția acordată este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;

[...]

Din analiza raportului de inspectie fiscala din data de 01.11.2004 si a documentelor anexate la dosarul cauzei se retine faptul ca pretul energiei termice livrate si facturate populatiei de catre regie este pretul de referinta plus taxa pe valoarea adaugata, respectiv

800.000 lei/Gcal si 896.000 lei/Gcal, preturi de referinta stabilite prin Hotararea Guvernului nr. 686/2002, care la art. 1 precizeaza faptul ca *“nivelul prețului național de referință pentru energia termică furnizată populației prin sisteme centralizate, în scopul încălzirii locuințelor și al preparării apei calde, se stabilește la 800.000 lei/Gcal, inclusiv T.V.A., și este calculat la un curs de schimb de 33.600 lei pentru un dolar S.U.A.”*, respectiv prin Hotararea Guvernului nr. 1155/2004 care la art. 1 stipuleaza:

“Nivelul prețului național de referință pentru energia termică furnizată populației prin sisteme centralizate, în scopul încălzirii locuințelor și al preparării apei calde, se stabilește la 896.000 lei/Gcal, inclusiv T.V.A.”

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se retine faptul ca subvenția primita de regie este concret determinabilă în prețul energiei termice, fiind stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate, respectiv gigacalorie.

Avand in vedere cele de mai sus, precum si prevederile pct. I din Decizia nr. 7/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugată si ale pct. 17 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mai sus mentionate, rezulta faptul ca subventiile acordate de la bugetul local sunt legate direct de prețul bunurilor livrate, respectiv a energiei termice livrate populatiei.

In consecinta, potrivit art. 18 alin. (1) lit. b din Legea nr. 345/2002 si art. 137 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003, mai sus precizate, avand in vedere ca subventiile incasate de regie sunt legate direct de prețul bunurilor livrate, acestea se cuprind in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, argumentele regiei referitoare la faptul ca pretul de livrare nu este identic cu pretul national de referinta stabilit prin Hotararea Guvernului nr. 1155/2004 deoarece pretul livrării la care se refera pct. 17 lit.a din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 este un pret obiectiv si reprezinta cumulul pretului stabilit de S.C. E S.A. si pretul propus de Regia X si nu este impus prin lege, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum s-a aratat mai sus pretul energiei termice livrate si facturate populatiei de catre regie este pretul de referinta plus taxa pe valoarea adaugata stabilit prin Hotararea Guvernului nr. 1155/2004, respectiv 896.000 lei/Gcal.

Se retine faptul ca prin Decizia nr. 7/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea

adăugată se stabilește modul de determinare a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

“A. În situația în care subvenția se acordă pe unitatea de măsură, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, furnizorul va colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de referință nesubvenționat. Beneficiarul va suporta taxa pe valoarea adăugată, inclusiv asupra subvenției.

a) Dacă subvenția nu acoperă integral prețul de referință nesubvenționat, facturarea bunurilor și/sau a serviciilor se face după modelul:

- prețul de referință 300 de unități x 19% = 57 de unități
(baza de impozitare) T.V.A.
- subvenția acordată 100 de unități
(33,33% din prețul de referință)

Preț subvenționat (300 - 100) 200 de unități + 57 (T.V.A. asupra prețului de referință) = 257 de unități de încasat de la beneficiar

b) În cazul în care prețul bunurilor este subvenționat 100%, cumpărătorul va suporta numai taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de referință nesubvenționat. Facturarea bunurilor sau a serviciilor se face după modelul:

- prețul de referință 300 de unități x 19% = 57 de unități
(baza de impozitare) T.V.A.
- subvenția acordată (100%) 300 de unități

Preț subvenționat 0 + 57 (T.V.A. asupra prețului de referință) = 57 de unități de încasat de la beneficiar

B. *În situația în care subvenția se acordă inclusiv T.V.A., actul normativ stabilește prețul de referință impus al bunurilor sau al serviciilor, inclusiv T.V.A., care trebuie facturat beneficiarilor, și acesta este mai mic decât prețul efectiv al bunurilor sau serviciilor respective:*

- prețul impus care trebuie facturat beneficiarilor, inclusiv T.V.A. 130 de unități,
- din care T.V.A. (130 x 15.966%) 21 de unități

Prețul de 130 de unități (109 + 21 T.V.A.) se facturează și se încasează de la beneficiar.

Furnizorul primește o subvenție de 100 de unități și în mod distinct T.V.A. aferentă subvenției de 19 unități. La data încasării subvenției furnizorul va colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă subvenției (19 unități), micșorând subvenția primită”, iar potrivit pct. 17 alin. (2) și alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

(2) În situația în care prețul de referință care trebuie facturat către beneficiar este stabilit incluzând și subvenția acordată, iar subvenția se acordă pe prețul pe unitatea de măsură, exclusiv taxa pe

valoarea adăugată, furnizorul colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de referință, iar beneficiarul suportă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestui preț, astfel:

a) Dacă subvenția nu acoperă integral prețul de referință, facturarea se face după modelul prezentat în următorul exemplu:

- prețul de referință (baza de impozitare)	300 unități x 19% = 57 unități T.V.A.
- subvenția acordată (33,33% din prețul de referință)	100 unități

Preț subvenționat (300 - 100) 200 unități + 57 (T.V.A. asupra prețului de referință) = 257 unități - de încasat de la beneficiar.

b) Dacă prețul de referință este subvenționat 100%, cumpărătorul suportă numai taxa pe valoarea adăugată aferentă acestuia. Facturarea bunurilor sau a serviciilor se face după modelul prezentat mai jos:

- prețul de referință (baza de impozitare)	300 unități x 19% = 57 unități T.V.A.
- subvenția acordată (100%)	300 unități

Preț de referință subvenționat 0 + 57 (T.V.A. asupra prețului de referință) = 57 unități - de încasat de la beneficiar.

(3) În situația în care prețul de referință care trebuie facturat beneficiarului este stabilit exclusiv subvenția acordată, iar subvenția se acordă pe unitatea de măsură, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, furnizorul colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de referință și asupra subvenției încasate, iar beneficiarul suportă numai taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de referință. Facturarea se face după modelul prezentat mai jos:

- prețul impus care trebuie facturat beneficiarilor, inclusiv T.V.A.	130 unități
- din care T.V.A. colectată (130 x 15,966%)	21 unități

Prețul de 130 de unități (109 + 21 T.V.A.) se facturează și se încasează de la beneficiar. Furnizorul primește o subvenție de 100 de unități și în mod distinct T.V.A. aferentă subvenției de 19 unități. La data încasării subvenției, furnizorul colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă subvenției (19 unități).

[...]"

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că prețul de referință impus care trebuie facturat beneficiarilor, include TVA și este stabilit exclusiv subvenția acordată, preț facturat de regie și încasat de la beneficiar, se reține faptul că modul de determinare a taxei pe valoarea adăugată este acela prevăzut

de pct. B din Decizia nr. 7/2002 si pct. 17 alin. (3) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, mai sus precizate, respectiv la data incasarii subventiei regia avea obligatia colectarii TVA aferenta.

Referitor la speta in cauza directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice printr-o adresa anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 25, precizeaza:

“In conformitate cu prevederile pct. 17 alin. (1) al titlului VI din Normnele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, subventiile primite de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, legate direct de pretul bunurilor livrate si/sau al serviciilor prestate, se includ in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

[...]

Rezulta ca subventiile acordate de Consiliul local pentru obtinerea energiei termice furnizata populatiei, indeplinesc conditiile prevazute la pct. 17 alin. (1) din norme, respectiv pretul livrarii este stabilit prin Hotararea Guvernului nr. 1155/2004, iar subventia este concret determinabila in pretul bunurilor.

Ca urmare, aceste subventii sunt considerate subventii legate de pret pentru care sunt aplicabile prevederile pct. 17 alin. (3) din norme.”

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca organele de control in mod legal au stabilit TVA colectata aferenta subventiei incasata de la bugetul local in perioada 01.10.2003 - 31.08.2004, drept pentru care pentru acest capat de cerere contestatia formulata de Regia Autonoma x va fi respinsa ca neintemeiata.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca nu a incasat de la bugetul local si TVA aferenta subventiei, ci doar subventia fara TVA, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat avand in vedere cele retinute mai sus si in conformitate cu prevederile legale anterior precizate, in baza de impozitare a TVA se cuprinde si subventia incasata de la bugetul local de catre regia, astfel aceasta avea obligatia solicitarii de la bugetul local si a TVA aferenta subventiei incasate si colectarii acesteia.

Mai mult, din interpretarea textelor legale, reiese ca acestea instituie in mod expres obligativitatea datorarii TVA aferenta subventiilor si nu distinge in raport de situatia particulara invederata de contestatoare - neincasarea TVA de la bugetul local, iar acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu trebuie sa distinga.

De asemenea, se retine faptul ca regia are posibilitatea sa solicite bugetului local taxa pe valoarea adaugata aferenta subventiei incasate.

2) In ceea ce priveste dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, se retin urmatoarele:

Prin contestatia formulata regia contesta modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor de intarziere mai sus mentionate precizand faptul ca din taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita prin procesul verbal din data de 29.04.2004 pentru perioada octombrie - decembrie 2003 si preluata de organele de control prin procesul verbal contestat, o anumita suma "a fost retinuta la bugetul de stat inca din data de 03.05.2004 pentru obligatii viitoare". Astfel, sustine contestatoarea, organele de control in mod nelegal au calculat dobanzi si penalitati de intarziere pentru aceasta suma.

Din analiza procesului verbal din data de 29.04.2004, anexat in copie la dosarul cauzei la paginile 67 - 72, rezulta faptul ca societatea a solicitat rambursarea TVA din care o suma a fost respinsa la rambursare cu drept de preluare, o suma a fost respinsa la rambursare fara drept de preluare, iar pentru o suma societatea a avut drept de rambursare.

Asa cum rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei si din nota privind compensarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor obligatii de plata catre bugetul de stat din data de 03.05.2004, anexata in copie la dosarul cauzei la paginile 73 - 74, din taxa pe valoarea adaugata de rambursat a fost compensata o suma reprezentand alte datorii ale regiei din procese verbale anterioare, iar diferenta a fost incasata cu ordinul de plata din 04.05.2004. Astfel, nu au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere. In consecinta, rezulta ca suma reprezentand alte datorii ale regiei catre buget solicitate a fi compensate de catre aceasta, nu a fost retinuta din TVA stabilita prin procesul verbal din data de 29.04.2004 si preluata prin raportul de inspectie fiscala din data de 01.11.2004 ci din TVA la care regia avea drept de rambursare, asa cum s-a stabilit prin procesul verbal anterior.

Mai mult, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala din data de 01.11.2004 si din anexa nr. 9, existenta la dosarul cauzei la pagina 57, dobanzile si penalitatile de intarziere au fost calculate pentru TVA stabilita de plata urmare verificarii efectuate si nu pentru TVA colectata, asa cum sustine regia prin contestatia formulata.

In consecinta, avand in vedere faptul ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in sarcina regiei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si sumele cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***", art. 33 din

Legea nr. 345/2002, republicata, privind taxa pe valoarea adaugata, art. 13 si art. 14 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, art. 108 si art. 114 din Codul de procedura fiscala, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 18 alin. (1) lit. b din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, Decizia nr. 7/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugată, art. 137 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 17 alin. (1), alin. (2) si alin. (3) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art. 179 si art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **REGIA X** pentru sume reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 30 de zile de la data comunicarii, conform prevederilor legale.

