



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 59  
Fax : +021 336 85 48

**DECIZIA nr. 490 / 2011**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**.X. R.A. înregistrată Agenția Națională de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 906880/02.06.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./31.05.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/02.06.2011 cu privire la contestația formulată de ADMINISTRATIA NATIONALA A .X. R.A. cu domiciliul fiscal în .X., sector X, Șos. .X. nr.X, CUI RO .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub numărul J40/.X./2004, împotriva Deciziei de impunere nr..X./15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./15.04.2011.

ADMINISTRATIA NATIONALA A .X. R.A., denumită în prezenta decizie .X.. R.A., contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - taxa pe valoarea adăugată de plată
- **X lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **28.04.2011**, conform mențiunii înscrisă pe deizia de impunere contestată "*Am primit un exemplar 28.04.2011*" sub semnătură, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de **23.05.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, .X. R.A. regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OMFP nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. R.A..

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./15.04.2011, societatea susține următoarele:***

*„Concluziile și măsurile finale dispuse prin Decizia de impunere nr..X./15.04.2011 sunt netemeinice și nelegale” pentru următoarele considerente:*

*În ceea ce privește Procesul verbal nr..X./23.02.2011 încheiat la Sucursala .X. X, .X. R.A. precizează că „la încheierea inspecției fiscale nu au fost prezentate constatările rezultate în urma inspecției fiscale conform art.107 alin.(2) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 Titlul VII, și astfel reprezentanții sucursalei nu au avut posibilitatea să-și exprime punctul de vedere, conform art.107 din O.G. nr.92/2003, cu privire la constatarea din procesul verbal de diminuare a taxei pe valoarea adăugată dedusă pe perioada martie 2010-august 2010 cu suma de .X. lei.”*

*.X. R.A. consideră că „s-a făcut o confuzie între procesul verbal nr..X./23.02.2011 în momentul în care s-a tras concluzia de a se diminua taxa pe valoarea adăugată dedusă cu suma de .X. lei, considerând că persoana impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă”, întrucât „este o persoană impozabilă cu regim mixt și nu persoană parțial impozabilă, așa cum se deduce din procesul verbal.”*

*Regia autonomă susține că „taxa pe valoarea adăugată dedusă propusă a se diminua este aferentă obiectelor de inventar achiziționate (truse pentru electricieni, electropompe, motoacoase, reflectoare portabile, etc), care se amortizează într-o perioadă de trei ani, fiind necesare obținerea de venituri taxabile curente cât și pentru veniturile taxabile ce urmează să se realizeze de către .X. R.A. Sucursala .X. X. în următorii ani până la scoaterea acestora din folosință” și susține că îndeplinește „condițiile de deducere a taxei pe*

valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003”.

În ceea ce privește Procesul verbal nr..X./14.03.2011 încheiat la Sucursala .X. .X. Inferior, .X. R.A. prezintă obiecțiuni asupra sumelor reprezentând taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă, astfel:

„– .X. lei, aferentă energiei electrice achiziționate în anul 2009, utilizată pentru activitățile subvenționate de la bugetul de stat,

- .X. lei, aferentă regularizării pro-ratei definitive a anului 2009, pentru energia electrică achiziționată în anul 2009, utilizată pentru activitățile subvenționate de la bugetul de stat,

- .X. lei, aferentă energiei electrice achiziționate în anul 2010, utilizată pentru activitatea subvenționată de la bugetul de stat.”

.X.. R.A. menționează că Sucursala Teritorială .X. .X. Inferior a înregistrat în Jurnalul de cumpărări - operațiuni mixte, la care se aplică prorata și a dedus pe bază de prorată, taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de .X., facturi mixte și „deși Sucursala Teritorială .X. .X. Inferior a solicitat, .X., nu facturează separat consumul aferent Stațiilor de pompare de desecare.”

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** aferentă unor achiziții de materiale și obiecte de inventar de la S.C. .X. S.R.L. .X., .X.. R.A. precizează că „acestea au fost efectuate din venituri proprii și sunt evidențiate în Jurnalul de cumpărări – operațiuni mixte la care se aplică prorata.”

.X. R.A. susține că taxa pe **valoarea adăugată colectată suplimentar în valoare de .X. lei** reprezintă „T.V.A. aferentă prestațiilor unor servicii reprezentând pomparea și transferul apei specifice de îmbunătățiri funciare pe teritoriul Ungariei, pentru anul 2009, în conformitate cu prevederile art.133 (1) din Legea nr.571/2003, articol aplicabil în anul 2009.”

.X. R.A. susține că deși **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** a fost constatată de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă, „la solicitarea avizării Decontului justificativ privind alocarea subvențiilor de la bugetul de stat a fost respinsă la avizare de către A.N.A.F. – D.G.A.M.C. – A.I.F. – Serviciul control fiscal, ca subvenție necuvenită, reprezentând T.V.A. fără drept de deducere și cheltuieli cu prorata.”

În ceea ce privește Procesul verbal nr..X./08.12.2010 încheiat la Sucursala X, .X. R.A. justifică diferența rezultată din necolectarea taxei pe valoarea adăugată la momentul încasării avansului și rămasă la sfârșitul perioadei verificate, în sumă de .X. lei, astfel:

„- .X. lei, reprezentând contravaloare apă pompată în Amenajarea .X. .X., nu a fost recunoscută de către OUAI – uri și ca urmare nu a constituit venit realizat și implicit TVA a fost înregistrată ca fiind neexigibilă până la soluționarea situației”,

„- .X. lei, reprezentând avans încasat de la OUAI – uri pentru lucrări de I+R la irigații aferent anului 2010. Aceste lucrări nu au mai fost realizate, urmând ca sumele să se restituie OUAI – urilor, mai puțin suma de .X. lei care s-a compensat la cererea OUAI cu avansul pentru lucrări de I+R la irigații aferent anului 2011”.

În ceea ce privește Procesul verbal nr..X./30.11.2010 încheiat la Sucursala .X., .X. R.A. menționează că „valoarea de .X. lei reprezintă T.V.A. colectată pentru avans tarif anual 20% încasat în decembrie 2009, conform contractelor încheiate pentru anul 2010. Pentru avansurile încasate s-au emis următoarele facturi:

1. F..X./29.12.2009 în valoare de .X. lei, din care TVA .X. lei,
2. F..X./29.12.2009 în valoare de .X. lei, din care TVA .X. lei,
3. F..X./29.12.2009 în valoare de .X. lei, din care TVA .X. lei,
4. F..X./29.12.2009 în valoare de .X. lei, din care TVA .X. lei, urmând ca în anul 2010 să se efectueze lucrările de întreținere cuprinse în contract.

.X. R.A. susține că „T.V.A. de pe facturile emise s-a înregistrat conform monografiei contabile în contul 4428 „T.V.A. neexigibilă”, iar în momentul facturării producției către beneficiar pe baza facturii de reparație a infrastructurii de irigații să se colecteze în contul 4427 „T.V.A. colectată”. Această trecere în contul 4427 „T.V.A. colectată” în valoare de .X. lei s-a efectuat în luna iunie 2010 din contul 4428 „T.V.A. neexigibilă”. Pentru facturile emise beneficiarilor OUAI .X. și OUAI .X., nu s-a mai colectat T.V.A. în sumă de .X. lei, deoarece nu s-a mai efectuat lucrările de întreținere, întrucât cele două OUAI –uri s-au constituit în federație; avansurile încasate s-au restituit acestor beneficiari în luna noiembrie 2010, conform facturilor nr..X. și nr..X. din data de 30.11.2010.”

**II. Prin Decizia de impunere nr..X./15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale în sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./15.04.2011, astfel:**

Inspecția fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată s-a desfășurat ca urmare a adreselor Serviciului de rambursări T.V.A., compensări, restituiri alte impozite, astfel:

- prin adresa nr..X./10.08.2010, prin care se solicită soluționarea cu control anticipat a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii martie 2010,
- prin adresa nr..X./27.08.2010, prin care se solicită soluționarea cu control anticipat a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunilor aprilie, august, septembrie, octombrie și decembrie 2009,
- prin adresa nr..X./31.08.2010, prin care se solicită soluționarea cu control anticipat a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii iulie 2010,
- prin adresa nr..X./02.11.2010, prin care se solicită soluționarea cu control anticipat a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii septembrie 2010,
- prin adresa nr..X./06.12.2010, prin care se solicită soluționarea cu control anticipat a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2010.

Perioada supusă verificării a fost: martie 2009-octombrie 2010.

Inspekția fiscală privind taxa pe valoarea adăugată s-a desfășurat astfel:

- subunitățile de tip sucursală din cele 12 regiuni au fost verificate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată prin procese verbale de control încheiate de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – serviciile teritoriale, care au fost anexate la raportul de inspekție fiscală,
- activitatea centralei a fost verificată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată prin raportul de inspekție fiscală în cadrul subcapitolului III.3,
- constatările organelor de inspekție fiscală prezentate în procesele verbale mai sus menționate au fost centralizate și analizate la subcapitolul III.4 din raportul de inspekție fiscală.

1). La nivelul **Sucursalei .X. .X. – .X.** a fost întocmit procesul verbal nr..X./23.02.2011, prin care organele de inspekție fiscală **nu au admis la deducere suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată** aferentă unor achiziții de materiale și obiecte de inventar, aceste achiziții nefiind folosite pentru înregistrarea de operațiuni taxabile și în consecință fără drept de deducere, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.147 alin.(2) și alin.(3) din același act normativ.

2). La nivelul Sucursalei .X. .X. - .X. nu s-au stabilit diferențe suplimentare și au fost întocmite două procese verbale, respectiv nr.X/25.11.2010 și nr.X/10.02.2011.

3). La nivelul Sucursalei .X. .X. Inferior – .X. a fost întocmit procesul verbal nr..X./14.03.2011 și s-a stabilit că:

- sucursala nu poate beneficia pentru perioada verificată de deducerea **taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, în conformitate cu prevederile pct.47 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Suma de .X. lei se compune din:

- taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de .X. lei, aferentă energiei electrice achiziționate în anul 2009, utilizată pentru activitățile subvenționate de la bugetul de stat,

- taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de .X. lei, aferentă regularizării pro-ratei definitive a anului 2009, pentru energia electrică achiziționată în anul 2009, utilizată pentru activitățile subvenționate de la bugetul de stat,

- taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă energiei electrice achiziționate în anul 2010, utilizată pentru activitățile subvenționate de la bugetul de stat, în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2010, sucursala a înregistrat în jurnalul de cumpărări și a dedus pe bază de pro-rată **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, care este aferentă unor achiziții de materiale și obiecte de inventar. Achizițiile efectuate se referă la truse pentru electricieni, corpuri lampă, startere, siguranțe electrice, reflectoare portabile, seturi chei, filiere și tarozi, răngi cuie, leviere, rulete, foarfeci, bomfaier, pompe, electropompe, lacăte, etc. Deși achizițiile au fost efectuate din veniturile proprii, nu sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.147 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Titlul VI, capitolul X, ci pentru lucrări reprezentând amenajările de îmbunătățiri funciare, respectiv de desecare la cele 159 pompe de desecare. Totodată, potrivit art.42 alin.(4) lit.a) din Legea nr.138/2004, republicată, exploatarea, întreținerea, reparațiile și administrarea amenajărilor de îmbunătățiri funciare declarate de utilitate publică, care nu sunt amenajări de irigații, sunt suportate de la bugetul de stat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009, perioada mai – septembrie și în anul 2010 perioada mai – iunie, sucursala a realizat venituri din prestarea unor servicii reprezentând pomparea și transferul apei specifice de îmbunătățiri funciare pe teritoriul Ungariei, pe care

le-a declarat și înregistrat ca operațiuni pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României, fără a proceda la taxarea acestora. Având în vedere prevederile art.133 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol aplicabil în 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că locul prestării de servicii este considerat locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt executate, iar pe cale de consecință, taxarea serviciilor prestate de sucursală se realizează în România, motiv pentru care pentru prestațiile de servicii efectuate de sucursală în perioada mai – iunie 2009, în sumă totală de .X. lei, au procedat la **colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

4). La nivelul Sucursalei .X. X nu s-au stabilit diferențe suplimentare și a fost întocmit procesul verbal nr.X/18.01.2011.

5). La nivelul Sucursalei .X. X a fost întocmit procesul verbal nr..X./21.01.2011 și au fost stabilite următoarele diferențe neacceptate de deducere privind taxa pe valoarea adăugată:

- martie 2009 .....X lei,
- aprilie 2009.....X lei,
- mai 2009.....X lei,
- iulie 2009.....X lei,
- august 2009.....X lei,
- septembrie 2009.....X lei,
- octombrie 2009.....-X lei,
- noiembrie 2009.....-X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Sucursala .X. X a înregistrat în mod eronat în macheta 3 „jurnal de cumpărări pentru deducerea T.V.A. cu aplicare de pro-rată”, taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, fiind încălcate prevederile art.147 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin aplicarea pro-ratei de 25% sucursala a majorat taxa pe valoarea adăugată dedusă în luna când au fost emise facturile și a diminuat în lunile când au fost făcute corecțiile prin stornarea operațiunii din macheta 3 și înregistrarea în macheta 2 „Jurnal de cumpărări fără drept de deducere”. Deficiențele constatate la nivelul sucursalei au ca implicație fiscală stabilirea unor majorări de întârziere pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă lunar la nivelul persoanei juridice și până la momentul aceasta a fost corectată, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

6). La nivelul Sucursalei X nu s-au stabilit diferențe suplimentare și au fost întocmite două procese verbale, respectiv nr.X/30.11.2010 și nr..X./07.03.2011.

7). La nivelul Sucursalei X a fost întocmit procesul verbal nr..X./08.12.2010 prin care s-a realizat o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.03.2009-30.09.2010 și au fost stabilite următoarele diferențe suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată colectată:

- X lei în luna februarie 2010 cu influență fiscală în perioada 25.03.2010-25.06.2010 și X lei în aceeași lună dar cu influențe fiscale pe perioada 25.03.2010-25.08.2010,

- X lei în luna mai 2010 cu influență fiscală în perioada 26.06.2010-26.07.2010,

- X lei în luna iunie 2010 cu influență fiscală în perioada 27.07.2010-25.08.2010,

- X lei în luna iulie 2010 cu influență fiscală în perioada 26.08.2010-25.10.2010 și .X. lei în aceeași lună dar cu influențe fiscale pe perioada 26.08.2010-30.11.2010,

- X lei în luna septembrie 2010 cu influență fiscală în perioada 26.10.2010-25.11.2010,

- X lei în luna octombrie 2010 cu influență fiscală în perioada 26.11.2010-30.11.2010.

Aceste diferențe suplimentare temporare rezultă din necolectarea taxei pe valoarea adăugată la momentul încasării avansurilor, nerespectându-se prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A fost întocmit și procesul verbal nr..X./15.03.2011 prin care s-a realizat o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru luna octombrie 2010, nefiind stabilite diferențe suplimentare.

8). La nivelul Sucursalei X a fost întocmit procesul verbal nr..X./05.11.2010 prin care s-a realizat o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.03.2009-31.07.2010 **nefiind admisă la deducere suma de .X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în mod eronat, pentru care nu s-a putut face justificarea printr-o factură fiscală. Aceasta a rezultat din înregistrarea eronată în evidența contabilă a sumei de -.X. lei, din care T.V.A. în sumă de -.X. lei, în loc de suma de -.X. lei, din care T.V.A. în sumă de -.X. lei, cât reprezentau însumate facturile de stornare emise de S.C. .X. .X. nr..X./01.07.2009, nr..X./05.08.2009, nr..X./02.09.2009 și nr..X./02.10.2009, în consecință sucursala nu are drept de deducere T.V.A., conform art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A fost întocmit și procesul verbal nr..X./14.02.2011 prin care s-a realizat o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.08.2010-31.10.2010, nefiind stabilite diferențe suplimentare.



9). La nivelul Sucursalei X - X a fost întocmit procesul verbal nr.X, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe suplimentare în sumă de X lei, astfel:

- sucursala a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în luna decembrie 2009 (X lei conform jurnalelor de taxă pe valoarea adăugată – macheta 2 și X lei conform jurnalelor macheta 3) aferentă achiziției de bunuri și servicii destinate desfășurării operațiunilor de îmbunătățiri funciare de utilitate publică reglementate de art.42 alin.(4) din Legea nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru care .X. R.A. este persoană neimpozabilă conform art.127 alin.(2) , art.147 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- sucursala a dedus în mod eronat taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei în perioada ianuarie – martie 2010 atât pentru achizițiile de bunuri și servicii pentru activitatea de îmbunătățiri funciare (fără drept de deducere) cât și taxă pe valoarea adăugată pentru achiziții destinate atât operațiunilor care dau drept de deducere cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa aferentă acestora stabilindu-se pe bază de pro-rata, operațiuni reglementate de art.42 alin.(4) din Legea .X. nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru care .X. R.A.este persoană neimpozabilă conform art.127 alin.(2) , art.147 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

10). La nivelul Sucursalei X a fost întocmit procesul verbal nr..X./23.02.2011, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit **taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei**, întrucât sucursala a considerat în mod eronat că recuperarea unor prejudicii așa cum acestea sunt descrise în actul de control nu este cuprinsă în baza de impozitare, fiind încălcate prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și ale art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

11). La nivelul Sucursalei .X. - .X. a fost întocmit procesul verbal nr..X./30.11.2010, pentru perioada 01.09.2009-30.09.2010, prin care organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala nu a colectat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în luna decembrie 2009, din care suma de .X. lei a înregistrat-o în contul 4427 în luna iunie 2010; diferențele suplimentare rezultă ca urmare a necolectării taxei pe valoarea adăugată la momentul încasării avansurilor, nerespectându-se astfel prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

A fost întocmit și procesul verbal nr..X./01.02.2011 prin care s-a realizat o inspecție fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2010-31.10.2010, nefiind stabilite diferențe suplimentare.

12). La nivelul Sucursalei X a fost întocmit procesul verbal nr..X./21.12.2010, prin care organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala nu a colectat taxă pe valoarea adăugată la momentul încasării avansurilor, nerespectându-se astfel prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- noiembrie 2009..... X lei,
- februarie 2010..... - X lei,
- mai 2010..... - X lei.

13). La nivelul Centralei, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, întrucât au constatat că .X. R.A. a solicitat la rambursare o taxă pe valoarea adăugată mai mare decât cea înregistrată în acest cont, datorită unor erori materiale, care nu au putut fi corectate ca urmare a intrării societății în inspecție fiscală parțială, fiind încălcate prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din centralizarea constatărilor a rezultat **taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere în sumă de X lei**, pe perioada martie 2009 – octombrie 2010, compusă din:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită la Sucursala .X. .X. ;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită la Sucursala X;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită la Sucursala .X.-.X.;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită la Sucursala .X.-.X.;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei stabilită la Sucursala X;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei stabilită la Sucursala X.

La Sucursala .X.-X s-a înregistrat eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei dedusă pe baza de pro-rata în Macheta 3 .

Din încrucișarea informațiilor din Declarațiile informative D X la nivel național a rezultat că Regia Autonomă a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

La nivelul Centralei s-a constatat că s-a solicitat la rambursare suma de .X. lei, cu .X. lei mai mult decât cea înregistrată în acest cont, datorită unor erori materiale.

În concluzie, **nu s-a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe perioada verificată.**

**Taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, se compune din:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită la Sucursala .X.-.X. X;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită la Sucursala;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită la Sucursala;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită la Sucursala .X.;
- s-au stabilit diferențe suplimentare temporare la Sucursala, astfel:
  1. noiembrie 2009      TVA colectată suplimentar      +X lei;
  2. noiembrie 2009      TVA colectată suplimentar      -X lei;
  3. mai 2010              TVA colectată suplimentar              - X lei.

.X.. R.A. a solicitat la rambursare, pe perioada martie 2009 – octombrie 2010, suma de X lei, sumă neîncasată de regie, ca urmare a inspecției fiscale **neacordându-se drept de rambursare pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei.**

Pentru diferența suplimentară în sumă de X lei stabilită de organele de inspecție fiscală pe luna martie 2009 au fost calculate **majorări de întârziere în sumă de X lei.**

***III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:***

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei, stabilită prin Procesul verbal nr..X./23.02.2011 încheiat la Sucursala .X.-.X., cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale și obiecte de inventar existente în gestiunea sucursalei în condițiile în care, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu s-a analizat dacă aceste achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.**

Perioada verificată: 01.03.2009 – 31.10.2010.

**În fapt, Sucursala .X.-.X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale și obiecte de inventar pentru care organele de inspecție fiscală, prin Procesul verbal nr..X./23.02.2011, au**

stabilit că nu are drept de deducere având în vedere că nu au fost utilizate pentru operațiuni taxabile, fără să se analizeze acest aspect.

Prin contestație, Regia Autonomă susține ca neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor achiziții, la nivelul sucursalei, este eronată întrucât bunurile achiziționate există în stoc și sunt necesare pentru obținerea de venituri impozabile curente și pentru venituri impozabile ce urmează să se realizeze de sucursală până la scoaterea acestora din folosință.

De asemenea, contestatoarea susține că, în Procesul verbal nr..X./23.02.2011, organele de inspecție fiscală au făcut confuzie considerând sucursala persoana parțial impozabilă în condițiile în care aceasta are calitatea de persoană impozabilă cu regim mixt.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile”.*

La art.146 (1) din același act normativ se prevede că:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5);”.*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să dețină o factură fiscală ce cuprinde toate informațiile prevăzute de lege, iar achizițiile să fie destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile ale sucursalei.

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că agenții economici au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate numai dacă sunt efectuate în beneficiul acestora și dacă sunt destinate realizării operațiunilor taxabile.

Ca urmare, taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și nu sunt efectuate în beneficiul contribuabililor este nedeductibilă.

Totodată, în sfera operațiilor impozabile se includ, atât operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, cu drept de deducere, așa cum sunt prevăzute la art.143-144 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții, cât și operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, fără drept de deducere, așa cum sunt menționate la art.141 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acestea nefiind permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată pentru achizițiile efectuate.

Potrivit art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2007:

*“Operațiuni impozabile*

**(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 132 și 133](#);

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2);

[...]

**9) Operațiunile impozabile pot fi:**

a) **operațiuni taxabile**, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

b) **operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere**, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144<sup>1</sup>;

c) **operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere**, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;”

Ca urmare, în ceea ce privește **neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale și obiecte de inventar pe motiv că societatea nu a utilizat aceste achiziții pentru operațiuni taxabile** nu este în concordanță cu prevederile legale, organele de inspecție fiscală neefectuând analiza dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată potrivit condițiilor prevăzute de lege, respectiv deținerea unui document justificativ și analizarea destinației acestor achiziții, în sensul dacă achizițiile au fost efectuate pentru

desfășurarea de activități economice ale contribuabilului, respectiv pentru operațiunile taxabile ale acesteia.

Faptul că societatea a achiziționat truse pentru electricieni, corpuri lampă, startere, siguranțe electrice, reflectoare portabile, seturi chei, filiere și tarozi, rânghi cuie, leviere, rulete, foarfeci, bomfaier, pompe, electropompe, lacăte, etc. pentru realizarea activităților economice care nu au fost utilizate până la data efectuării inspecției fiscale, acestea regăsindu-se în stoc conform celor precizate prin Nota explicativă dată de reprezentantul societății, nu are influențe fiscale în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată atât timp cât aceste achiziții se regăsesc în gestiunea societății și nu au fost înstrăinate sau utilizate în alte scopuri decât pentru operațiuni taxabile, respectiv nu sunt lipsă în gestiune.

De asemenea, potrivit art.36 alin.2 din Legea .X. nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Administrația este persoană juridică română de interes public național și funcționează pe bază de gestiune economică și autonomie financiară, sub autoritatea ministerului.”*

Iar potrivit prevederilor art.36 și art.37 din același act normativ, .X.. R.A. desfășoară, în principal următoarele activități:

1. exploatează, întreține și repară amenajările de îmbunătățiri funciare declarate de utilitate publică;
2. realizează investiții privind reabilitarea amenajărilor de îmbunătățiri funciare existente și construcția de noi amenajări;
3. desfășoară activități de informare și instruire în domeniul .X.;
4. realizează și asigură funcționarea sistemului național de supraveghere, evaluare, prognoză și avertizare privind efectele economice și ecologice ale activităților de îmbunătățiri funciare;
5. exploatează, administrează, întreține și repară amenajările de îmbunătățiri funciare declarate de utilitate publică.
6. asigurarea alimentarea cu apă a unor localități, amenajări piscicole, incinte agricole și industriale, prin amenajările de îmbunătățiri funciare aflate în administrarea sa, în condițiile legii;
7. asigură prestarea de servicii de îmbunătățiri funciare către organizații, federații și alte persoane fizice și juridice;
8. desfășoară alte activități de interes public, prevăzute de prezenta lege.

Totodată, potrivit art.42 din același act normativ:

***“(1) Finanțarea cheltuielilor curente ale Administrației se asigură din venituri proprii și din subvenții de la bugetul de stat.***

***(2) Cheltuielile de natura investițiilor se acoperă total sau parțial de la bugetul de stat,[...]***

**(3) Veniturile proprii ale Administrației se constituie din:**

a) tarife de prestări de servicii de irigații percepute beneficiarilor pentru serviciile de livrare a apei de irigații, întreținerea și reparațiile amenajărilor de irigații declarate de utilitate publică;

b) tarife de prestări de servicii de desecare și drenaj, apărare împotriva inundațiilor și combatere a eroziunii solului, percepute beneficiarilor, referitoare la exploatarea, întreținerea și reparațiile amenajărilor de îmbunătățiri funciare declarate de utilitate publică, altele decât cele de irigații;

c) dobânzi încasate pentru depozitele și sumele disponibile din conturile proprii;

d) dobânzi și penalități percepute pentru serviciile prestate, a căror contravaloare nu a fost încasată la termen;

e) tarife de prestări de servicii de alimentare cu apă a unor localități, incinte agricole și industriale, a unor amenajări piscicole și de evacuare a apelor pluviale, menajere și industriale uzate, ce respectă normele în vigoare;

f) tarife pentru eliberarea avizelor tehnice și de specialitate, precum și a avizelor și acordurilor de scoatere din circuitul agricol;

g) sume încasate din dezafectarea infrastructurii de îmbunătățiri funciare, ca urmare a scoaterii din circuitul agricol a suprafețelor ocupate cu lucrări de îmbunătățiri funciare;

h) valorificarea materialului lemnos rezultat în urma lucrărilor de întreținere și regenerare a plantațiilor silvice pentru combaterea eroziunii solului.

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

Astfel, .X.. R.A. efectuează achiziții de bunuri și servicii necesare desfășurării activității stabilite prin lege și ale căror costuri sunt acoperite integral sau parțial de la bugetul de stat conform celor prevăzute la art.42 din Legea nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, se reține că achizițiile efectuate de Sucursala .X.-X. pot constitui materiale și obiecte de inventar pentru cheltuielile administrative ale sucursalei și care se acoperă total sau parțial din subvenții, aspect neanalizat de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia în Procesul verbal nr..X./23.02.2011 organele de inspecție fiscală au făcut confuzie considerând sucursala este persoana parțial impozabilă în condițiile în care aceasta are calitatea de persoană impozabilă cu regim mixt, se reține că prin acest act administrativ organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.147 alin.2 și 3 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără ca acestea să fie citate, făcându-se un comentariu asupra temeiului legal, act normativ care face trimitere și la persoana parțial impozabilă ce poate fi considerată persoană impozabilă mixtă în condițiile prevăzute de acesta.

Conform prevederilor art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.**

**(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.**

**(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.**

**(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.**

**(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.”**

Important de reținut pentru cazul în speță este alin.3 al art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care prevede expres că **achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, se înscriu într-**



***o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.***

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al acelu.X. articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,* se va desființa Decizia de impunere nr..X./15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat inspecția fiscală să reanalizeze dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale și obiecte de inventar efectuate de Sucursala .X.-X. în funcție de cele precizate în prezenta decizie și de prevederile legale incidente.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de X lei stabilită prin Procesul verbal nr..X./14.03.2011 încheiat la Sucursala .X.-X. Inferior**

**2.a) În ceea ce privește la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei stabilită prin Procesul verbal nr..X./14.03.2011 încheiat la Sucursala .X.-X. X,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe bază de pro-rata, aferentă energiei electrice achiziționată în anii 2009 și 2010 și utilizată pentru activități subvenționate de la bugetul statului, precum și regularizării pro-ratei definitive pe anul 2009, în condițiile în care regia autonomă nu prezintă argumente sau documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 01.03.2009 – 31.10.2010.

**În fapt, Sucursala .X.-X. X** a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în Macheta 3, respectiv jurnalul de cumpări, aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv nu se cunoaște

dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, unde se aplică pro-rata.

Astfel, sucursala a înregistrat și dedus pe bază de pro-rata taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, compusă din:

- .X. lei, aferentă energiei electrice achiziționate în anul 2009, utilizată pentru activitățile subvenționate de la bugetul de stat;

- .X. lei aferentă regularizării pro-ratei definitive a anului 2009, pentru energia electrică achiziționată în anul 2009, utilizată pentru activitățile subvenționate de la bugetul de stat;

- .X. lei, aferentă energiei electrice achiziționate în anul 2010, utilizată pentru activitatea subvenționată de la bugetul de stat.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit prevederilor art.147 alin.4 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestație .X.. R.A. precizează că Sucursala .X.-.X. X a înregistrat în Jurnalul de cumpărări - operațiuni mixte, la care se aplică pro-rata și a dedus pe bază de pro-rata taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de .X., facturi mixte, pentru care „*deși Sucursala Teritorială .X. .X. X a solicitat, .X. nu facturează separat consumul aferent Stațiilor de pompare de desecare.*”

**În drept**, conform prevederilor art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.**

**(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru**

activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.

**(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.**

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata."

(6) Pro-rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit.a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

[...]

**(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art.156<sup>2</sup>, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.**

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin.(8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul

respectiv, precum și modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabilă provizoriu este pro-rata estimată pe baza operațiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicată cel mai târziu până la data la care persoana impozabilă trebuie să depună primul său decont de taxă, prevăzut la art. 156<sup>2</sup>.

**(10) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile prevăzute la alin.(5) pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevăzută la alin. (9), determinată pentru anul respectiv.**

**(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro-rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.**

[...].”

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că persoanele impozabile cu regim mixt înregistrează taxa pe valoarea adăugată în jurnale separate pentru operațiunile care dau drept de deducere, pentru operațiunile care nu dau drept de deducere și pentru operațiunile pentru care nu se cunoaște destinația acestora, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Taxa pe valoarea adăugată înregistrată în jurnalul întocmit pentru operațiunile pentru care nu se cunoaște destinația acestora, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, agentul economic deduce taxa pe valoarea adăugată pe bază de pro-rata conform art.147 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, din constatările reiese că societatea a dedus, pe bază de pro-rata, taxa pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de energie electrică care au fost destinate realizării de operațiuni subvenționate de la bugetul de stat, precum și aferentă regularizării pro-ratei definitive a anului 2009, potrivit documentelor prezentate, respectiv procese verbale, situații tehnice care detaliază modul de utilizare a energiei electrice achiziționate în anii 2009 și 2010, fiind expres specificat consumul de energie electrică pentru activitățile subvenționate de la bugetul de stat.

Potrivit prevederilor art.147 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.47(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal conform căroră: **“47. (1) În aplicarea art.147 alin.(3) și alin.(4) din Codul fiscal, dacă bunurile sau serviciile achiziționate pot fi alocate parțial activității care nu dă drept de deducere și parțial activității care dă drept de deducere, nu se aplică prevederile art.147 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe bază de pro rata.”**

Pe cale de consecință, conform prevederilor legale și având în vedere că prin documentele prezentate era precizat expres consumul de energie electrică pentru activitățile subvenționate de la bugetul de stat sucursala putea aloca consumurile de energie electrică activităților subvenționate, astfel că în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală că sucursala nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aceasta trebuia să fie înscrisă în Macheta 2, respectiv în jurnalul de cumpărări privind taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ca urmare, în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală și faptul că sucursala nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă regularizării pro-ratei definitive a anului 2009.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: **“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”** coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**2.b.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. stabilită prin Procesul verbal nr..X./14.03.2011 încheiat la Sucursala .X.-.X.,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale și obiecte de inventar în condițiile în care, prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu s-a analizat dacă trebuiau evidențiate în jurnalul de cumpărări privind TVA aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația (Macheta 3), respectiv nu se cunoaște dacă vor fi utilizate pentru realizarea

de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, unde se aplică pro-rata.

Perioada verificată: iulie 2010.

**În fapt, Sucursala .X.-.X. X** a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale și obiecte de inventar pentru care organele de inspecție fiscală, prin Procesul verbal nr..X./14.03.2011, au stabilit că sucursala nu are drept de deducere având în vedere că nu au fost utilizate pentru operațiuni taxabile.

Prin contestație, regia autonomă susține ca neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor achiziții, la nivelul sucursalei, este eronată întrucât bunurile au fost achiziționate din venituri proprii și sunt evidențiate în Macheta 3, respectiv în jurnalul de cumpărări privind TVA aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, TVA fiind dedusă pe bază de pro-rata.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile”.*

La art.146 (1) din același act normativ se prevede că:

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5);”.*

Față de prevederile legale mai sus mai sus se retine că, agenții economici au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate numai dacă sunt efectuate în beneficiul acestora și dacă sunt destinate realizării operațiilor sale taxabile.

Totodată, în sfera operațiilor impozabile se includ, atât operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, cu drept de deducere, așa cum sunt prevăzute la art.143-144 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții, cât și operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, fără drept de deducere, așa cum sunt menționate la art.141 alin.1

si alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru acestea nefiind permisa deducerea taxei pe valoarea adăugată achitată pentru achizițiile efectuate.

Ca urmare, în ceea ce privește **neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale și obiecte de inventar pe motiv că societatea nu a utilizat aceste achiziții pentru operațiuni taxabile** nu este în concordanță cu prevederile legale, organele de inspecție fiscală neefectuând analiza dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform condițiilor prevăzute de lege, respectiv deținerea unui document justificativ și analizarea destinației acestor achiziții, în sensul dacă achizițiile au fost efectuate pentru desfășurarea de activități economice ale contribuabilului, respectiv pentru operațiunile taxabile ale acesteia.

De asemenea, potrivit art.36 alin.2, art.37 și art.42 din Legea nr.138/2004, cu modificările și completările ulterioare, Sucursalele .X.. R.A. efectuează și achiziții materiale sau de alte bunuri necesare pentru cheltuielile administrative ale sucursalei, cheltuieli care se acoperă total sau parțial din subvenții, aspect neanalizat de organele de inspecție fiscală. Se impune analizarea și a acestui aspect având în vedere că .X.. R.A. susține că au fost achiziționate de veniturile proprii.

Totodată, plecând de la argumentul contestatoarei conform căruia sucursala a înregistrat aceste achiziții în Macheta 3, respectiv în Jurnalul pentru cumpărări pentru care nu se cunoaște destinația bunurilor achiziționate, fiind dedusă taxa pe valoarea adăugată pe bază de pro-rata, organele de inspecție fiscală nu au stabilit dacă sucursala trebuia să evedențieze aceste achiziții și taxa pe valoarea adăugată aferentă în Macheta 3 sau în Macheta 2, respectiv în Jurnalul de cumpărări pentru care nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată așa cum se prevede la art.147 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.”***

Totodată, se reține și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă aceste achiziții se regăsesc în gestiunea societății și nici consecințele fiscale din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată acestui aspect.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu cu alin.3<sup>1</sup> al acelu.X. articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat inspecția să reanalizeze dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale și obiecte de inventar efectuate de Sucursala .X.-.X. Inferior în funcție de cele precizate în prezenta decizie și de prevederile legale incidente.

**2.c.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. stabilită prin Procesul verbal nr..X./14.03.2011 încheiat la Sucursala .X.-.X. X**, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă prestațiilor de servicii constând în pomparea și transferul apei specifice de îmbunătățiri funciare pe teritoriul Ungariei în condițiile în care, la contestație, nu sunt prezentate argumente de fapt sau de drept, ori documente, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: mai-iunie 2009

**În fapt, Sucursala .X.-.X. Inferior**, în perioada mai-septembrie 2009 și mai-iunie 2010, a realizat venituri din prestarea unor servicii reprezentând pomparea și transferul apei specifice de îmbunătățiri funciare pe teritoriul Ungariei, declarând și înregistrând aceste operațiuni ca *“Livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României”* fără a proceda la taxarea acestor operațiuni.

În temeiul art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei având în vedere că prestațiile de servicii din perioada mai-iunie 2009, în sumă de .X. lei, au locul prestării în România.



Prin contestație, .X. RA susține că acestea reprezintă prestări de servicii constând în pomparea și transferul apei specifice de îmbunătățiri funciare pe teritoriul Ungariei, pentru anul 2009, în conformitate cu prevederile art.133(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol aplicabil în anul 2009.

**În drept**, potrivit prevederilor art.133 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*“(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că locul prestării este considerat locul unde prestatorul este stabilit sau are sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

Față de aceste prevederi legale contestatoarea nu prezintă argumente de fapt sau de drept, ori documente cu care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, conform art.206 alin.1 lit.b) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*b) motivele de fapt și de drept;[...]*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Ca urmare, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o

pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În baza celor reținute și având în vedere că .X. R.A. deși contestă Decizia de impunere nr..X./15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestație ca nemotivată pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, stabilită suplimentar.*

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei stabilită prin Procesul verbal nr..X./08.12.2010 încheiat la Sucursala X** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă avansurilor, înscrisă în contul 4428 *”TVA neexigibilă”*, în condițiile în care prin contestație se argumentează că taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor lucrări neefectuate și unei cantități de apă pompată nerecunoscută de sucursală, urmând ca avansurile să fie restituite ulterior.

Perioada verificată: februarie –septembrie 2010.

**În fapt**, în perioada verificată, Unitățile de Administrare X și X din cadrul Sucursalei X au înregistrat în contul 4428 *”TVA neexigibilă”* taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise către utilizatorii de apă, pentru avans tarif anual și tarif livrare, diferența tarif anual și tarif livrare și contravaloarea apă irigații, care, parțial au fost stornate și s-a procedat la colectarea TVA.

S-a constatat că la nivelul sucursalei a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată colectată, astfel:

- X lei în luna februarie 2010 cu influență fiscală în perioada 25.03.2010-25.06.2010 și 992 lei în aceeași lună dar cu influențe fiscale pe perioada 25.03.2010-25.08.2010,

- X lei în luna mai 2010 cu influență fiscală în perioada 26.06.2010-26.07.2010,

- X lei în luna iunie 2010 cu influență fiscală în perioada 27.07.2010-25.08.2010,

- X lei în luna iulie 2010 cu influență fiscală în perioada 26.08.2010-25.10.2010 și .X. lei în aceeași lună dar cu influențe fiscale pe perioada 26.08.2010-30.11.2010,

- X lei în luna septembrie 2010 cu influență fiscală în perioada 26.10.2010-25.11.2010,

- X lei în luna octombrie 2010 cu influență fiscală în perioada 26.11.2010-30.11.2010.

Pentru diferența de TVA înregistrată în soldul contului 4428 "TVA neexigibilă" organele de inspecție fiscală au stabilit că potrivit prevederilor art.134 alin.1, art.134<sup>1</sup> alin.1 și art.134<sup>2</sup> lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru facturile fiscale emise pentru avansuri avea obligația colectării TVA la data emiterii acestora.

Prin contestație se precizează că suma de .X. lei reprezintă contravaloare apă pompată în Amenajarea .X.-.X. ce nu a fost recunoscută de Unitatea de Administrație și nu a constituit venit realizat și implicit TVA a fost înregistrată ca neexigibilă până la soluționarea situației.

De asemenea, se precizează că suma de .X. lei reprezintă avans încasat de la Unitatea de Administrație pentru lucrări de întreținere și reparații la irigații aferente anului 2010, lucrări care nu au fost realizate urmând ca sumele să se restituie, mai puțin suma de .X. lei care s-a compensat la cererea UA cu avansul pentru lucrări de întreținere și reparații la irigații aferent anului 2011.

**În drept**, conform prevederilor art.134 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată."*

Și potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.1 din același act normativ:

*"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol."*

Totodată, conform prevederilor art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”*

Pct.16<sup>1</sup> din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în explicarea prevederilor art.134<sup>2</sup> alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, precizează:

*“16<sup>1</sup>. Prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale sau parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate rezultă că pentru facturile emise către utilizatorii de apă, pentru avans tarif anual și tarif livrare aferent activității de irigații exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator, respectiv la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Plecând de la susținerea contestatoarei conform căreia **“suma de .X. lei reprezintă avans încasat de la UA pentru lucrări de întreținere și reparații la irigații aferente anului 2010, lucrări care nu au fost realizate urmând ca sumele să se restituie UA, mai puțin suma de .X. lei care s-a compensat la cererea UA cu avansul pentru lucrări de întreținere și reparații la irigații aferent anului 2011”** nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că taxa pe valoarea adăugată a fost evidențiată în soldul contului 4428 **“TVA neexigibilă”** în condițiile în care pentru avansuri unitățile administrative aveau obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată urmând să fie raportată sucursalei.

Referitor la argumentul conform căruia taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor lucrări neexecutate, sumele încasate ca avansuri urmând să fie restituite, de asemenea, nu poate fi reținut având în vedere dispozițiile pct.69 (3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform cărora:

***“(3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. n) din Codul fiscal.*”**

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia „**suma de .X. lei reprezintă contravaloare apă pompată în Amenajarea .X.-X. ce nu a fost recunoscută de UA și nu a constituit venit realizat și implicit TVA a fost înregistrată ca neexigibilă până la soluționarea situației**” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere ca pentru facturile emise către furnizorii de apă unitățile administrative aveau obligația colectării taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd, prin derogare, că în cazul avansurilor exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării, respectiv facturării avansurilor.

Faptul că nu s-au realizat venituri nu reprezintă motiv pentru evidențierea taxei pe valoarea adăugată în contul 4428 “TVA neexigibilă” în condițiile în care în acest cont se evidențiază taxa pe valoarea adăugată amânată la plată, rezultată din vânzările și cumpărările de bunuri, servicii, lucrări cu plata în rate, precum și cea inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul la unitățile comerciale ce țin evidenta la acest preț.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se reține că aceasta se stabilește lunar, pe baza de decont, ca diferența între valoarea taxei exigibile aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate și a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri și servicii. În situația în care există decalaje între faptul generator de taxă pe valoarea adăugată și exigibilitatea acesteia, totalul taxei pe valoarea adăugată se înregistrează într-un cont distinct, denumit “TVA neexigibilă”, care, pe măsura ce devine exigibilă, se trece la taxa pe valoarea adăugată colectată, respectiv la taxa pe valoarea adăugată deductibilă.

De asemenea, în contul “TVA neexigibilă”, se înregistrează și taxa pe valoarea adăugată deductibilă sau colectată pentru livrări de bunuri și

servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile până la data încheierii exercițiului financiar.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației reține că suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă contravalorii apei pompată în Amenajarea .X.-.X. ce nu a fost recunoscută de Unitatea de Administrație și care nu a constituit venit realizat nu reprezintă operațiune pentru care taxa pe valoarea adăugată putea fi evidențiată în contul 4428 „TVA neexigibilă”, aceasta trebuia evidențiată ca taxă pe valoarea adăugată colectată la nivel de unitatea administrativă și raportată sucursalei, urmând ca regularizarea avansului să se efectueze ulterior, conform normelor legale.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.**

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei stabilită prin Procesul verbal nr..X./30.11.2010 încheiat la Sucursala .X.,** Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă avansurilor de 20% din tariful anual încasat în luna decembrie 2009 pentru anul 2010, în condițiile în care pentru avansuri exigibilitatea intervine la data încasării/facturării acestora.

Perioada verificată: decembrie 2009 – iunie 2010.

**În fapt,** în luna decembrie 2009, Unitatea de Administrare .X. din cadrul Sucursalei .X. a emis facturi fiscale pentru avans de 20% din tariful anual la contractele de irigații și a evidențiat în contul 4428 “TVA neexigibilă” taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fără să procedeze la colectarea taxei pe valoarea adăugată.

În luna iunie 2010 Unitatea de Administrare a stornat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din contul 4428 “TVA neexigibilă” și a evidențiat-o în contul 4427 “TVA colectată”, diferența în sumă de .X. lei rămânând în soldul contului 4428 “TVA neexigibilă”.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că Unitatea de Administrare .X. nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe perioada decembrie 2009 – iunie 2010 și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei începând cu decembrie 2009 până în prezent.

Prin contestație se precizează că pentru avansurile încasate au fost emise facturi fiscale în luna decembrie 2009 urmând ca în anul 2010 să se efectueze lucrările de întreținere prevăzute în contract.

De asemenea, **se arată că taxa pe valoarea adăugată din facturile emise a fost înregistrată conform monografiei contabile în contul 4428 „TVA neexigibilă”, iar în momentul facturării producției către beneficiar pe baza facturii de reparație a infrastructurii de irigații, în luna iunie 2010, s-a colectat TVA în sumă de .X. lei în contul 4427 „TVA colectată”.**

Pentru facturile emise către OUAI .X. și OUAI .X. **nu s-a mai colectat TVA în sumă de .X. lei având în vedere că lucrările de reparații nu s-au mai efectuat**, (cele două OUAI-uri constituindu-se în federație) avansurile încasate fiind restituite beneficiarilor în luna noiembrie 2010 conform facturilor nr..X. și nr..X. din data de 30.11.2010.

**În drept**, conform prevederilor art.134 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”*

Și potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.1 din același act normativ:

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”*

Totodată, conform prevederilor art.134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata*

*parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”*

Pct.16<sup>1</sup> din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în explicitarea prevederilor art.134<sup>2</sup> alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, precizează:

*“16<sup>1</sup>. Prevederile art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale sau parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.”*

Față de prevederile legale mai sus invocate rezultă că pentru facturile emise către utilizatorii de apă, pentru avans de 20% din tariful anual exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi înainte de data la care intervine faptul generator, respectiv la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, inclusiv în situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora.

Potrivit celor susținute de contestatoare facturile fiscale emise în luna decembrie 2009 sunt aferente avansurilor încasate pentru lucrările de întreținere prevăzute în contract ce urmează a se efectua în anul 2010.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturile emise a fost înregistrată în contul 4428 „TVA neexigibilă”, fiind colectată parțial, respectiv în sumă de .X. lei în luna iunie 2010, la data facturării lucrărilor efectuate beneficiarului.

Organul de soluționare a contestației reține, așa cum s-a precizat și la cap.III pct.3 din prezenta decizie, potrivit prevederilor legale incidente Unitatea de Administrație avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd, prin derogare, că în cazul avansurilor exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării, respectiv facturării avansurilor.

Ca urmare, evidențierea taxei pe valoarea adăugată în contul 4428 “TVA neexigibilă”, amânată la plată, este eronată având în vedere că în acest cont se evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor și cumpărărilor de bunuri, servicii, lucrări cu plata în rate, precum și cea inclusă în prețul de vânzare cu amănuntul la unitățile comerciale ce țin evidența la acest preț.



De asemenea, în contul 4428 "TVA neexigibilă", se înregistrează și taxa pe valoarea adăugată deductibilă sau colectată pentru livrări de bunuri și servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile până la data încheierii exercițiului financiar.

Astfel, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că Unitatea de Administrație .X. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe perioada decembrie 2009 – iunie 2010, și să o raporteze Sucursalei .X..

În ceea ce **privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, rămasă în soldul contului 4428 "TVA neexigibilă" începând cu luna iunie 2010 pe motiv că avansurile au fost restituite ulterior, în luna noiembrie 2010, fiind întocmite facturi fiscale de stornare, se reține că neevidențierea taxei pe valoarea colectată aferentă avansurilor încasate la data emiterii facturilor fiscale nu se justifică având în vedere prevederile art.134<sup>2</sup> alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit normelor legale trebuia colectată taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor la data emiterii facturilor, la data restituirii acestora urmând a se afecta regularizarea conform dispozițiilor pct.69 (3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

***"(3) Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri, sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi pentru aceeași operațiune, în conformitate cu prevederile [art. 155](#) alin. (5) lit. n) din Codul fiscal."***

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că trebuia evidențiată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei ca fiind colectată.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: "(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă" coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.**

**5. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând :**

- **.X. lei** - **taxa pe valoarea adăugată ;**
- **X lei** - **majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente pentru aceste capete de cerere.

**În fapt,** deși se contestă Decizia de impunere nr..X./15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de X lei, prin contestația formulată, .X.. R.A. prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației numai pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, analizată la cap.III pct.1, 2.a), 2.b), 2.c), 3 și 4 din prezenta decizie.

Pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei și majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pe luna martie 2009, prin contestație nu se aduc argumente de fapt și de drept.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.206 (1) lit.b) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;[...]*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Ca urmare, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui

contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În baza celor reținute și având în vedere că .X.. R.A. deși contestă Decizia de impunere nr..X./15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestație ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de 435 lei.*

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a)

și b) și pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E**

**1.** Respingerea contestației formulată de **.X.. R.A.** împotriva Deciziei de impunere nr..**X.**/15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală ca neîntemeiată, **pentru suma de X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

**2.** Respingerea contestației formulată de **.X.. R.A.** împotriva Deciziei de impunere nr..**X.**/15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală ca nemotivată **pentru suma de X lei**, reprezentând:

- X lei                   TVA respinsă la rambursare;
- X lei                   majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar pe luna martie 2009.

**3.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..**X.**/15.04.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza, pentru aceeași perioadă și pentru același debit și să emită un nou act administrativ fiscal, în funcție de cele reținute în cuprinsul deciziei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X, în termen de 6 luni de la comunicare.

**X**

**DIRECTOR GENERAL**