



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199754
Fax : + 021 3368548
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.178/27.05.2009

privind soluționarea contestațiilor formulate de

S.C. T S.A.

înregistrate la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

sub nr...../

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală juridică, cu adresa nr., înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr./**09.0x.200x**, asupra contestațiilor formulate de **S.C. T S.A.** împotriva **Procesului verbal de control financiar nr.....** emis de Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Agenția Națională de Administrare Fiscală și a **Deciziei de impunere nr..... emisă de DGAMC.**

Contestația a fost formulată împotriva Procesului verbal de control financiar nr..... și a Deciziei de impunere nr..... și are ca obiect obligația **restituirii către unitățile miniere de la care s-au efectuat încasările a sumei de 1xxxxxxx lei și totodată să solicite restituirea acestei sume virată necuvenit de la SC E S.A..**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data transmiterii procesului verbal de control financiar, respectiv **05.0x.200x** astfel cum rezultă din adresa de înaintare nr..... și de data înregistrării contestației la DGAMC respectiv **2x.02.200x**, așa cum reiese din ștampila registraturii aplicată pe contestație și în raport de data **Deciziei de impunere nr..... emisă de DGAMC, contestația a fost depusă în termen, fiind înregistrată la DGAMC în data de 2x.02.200x.**

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este legal investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestație, S.C. T S.A aduce în susținere următoarele argumente:

Societatea invocă excepția prescripției pentru sumele aferente anului 2003 și invocă prevederile art.91 alin.1 și 2 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu completările și modificările ulterioare. Contestatoarea arată că *“ reprezentanții ANAF nu au făcut o inspecție fiscală așa cum s-a menționat în procesul verbal de control”*. Mai mult, societatea arată că, obiectul controlului îl reprezintă *“ verificarea modului de utilizare a sumelor reprezentând subvenții alocate sectorului minier și de transport feroviar de călători, conform legilor bugetului de stat în perioada 2003-2005.”*

Urmare acestor verificări, societatea susține că organul de control a extins prevederile actelor normative incidente și asupra agenților economici care nu erau beneficiari ai subvențiilor, deși aceștia au încasat creanțele de la beneficiarii direcți ai subvențiilor izvorâte din energia electrică livrată.

Contestatoarea arată că subvenția reprezintă un ajutor de stat, care are menirea de a asigura buna funcționare a activității subvenționate, iar scopul acordării subvenției fiind acela de acoperire a eventualelor cheltuieli, respectiv în cazul de față subvenția reprezintă diferența dintre costurile de producție mai mari și prețul de livrare pe piață care trebuie menținute la un nivel competitiv.

Societatea arată că organul de control a reținut în mod greșit că plățile făcute de beneficiarul subvenției către filialele sale, plățile făcute de acestea către societate și plățile făcute de producători către fondul de risc, trebuiau efectuate de către toți agenții economici din circuitul financiar până la 31 decembrie al anului bugetar supus verificării, urmând ca regularizarea să se facă în intervalul 01-31 ianuarie al anului următor, deși aceste obligații le aveau doar beneficiarii direcți ai subvenției nu și ceilalți agenți economici din circuitul financiar.

Societatea susține că în mod greșit, organul de control a interpretat aplicabilitatea actelor normative invocate în procesul verbal de control financiar nr. 5003/04.09.2008 respectiv al Legii 507/2003, Legii nr.511/2004, OMFP nr.1862/2004 și OMFP nr.1952/2005 tuturor agenților economici din circuitul financiar, confundând acordarea subvențiilor beneficiarilor direcți ai acestora cu destinația dată acestor subvenții, respectiv achitarea energiei electrice consumate de către beneficiarii acestora.

Societatea arată că în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare sumele încasate ca participantă la circuitul financiar prevăzut de legile de aprobare a bugetului de stat pe anii respectivi, reprezintă drepturile de creanță ale acesteia

rezultate din livrarea energiei electrice consumatorilor, rezultatul unui act de natură comercială, si nicidecum nu reprezintă sume de natură subvenției.

Societatea arată că în niciuna din relațiile de decontare generate de plata energiei electrice de către beneficiarii direcți ai subvenției nu s-au achitat sume peste nivelul obligațiilor de plată pe întreg circuitul agenților economici implicați.

Societatea arată că nu are nici o vină pentru încasarea în luna ianuarie a contravalorii energiei electrice consumate de beneficiarii direcți ai subvenției pentru următoarele considerente :

- beneficiarii direcți ai subvențiilor au virat la sfârșitul anilor 2003-2005 la filialele de distribuție si furnizare a energiei electrice care la rândul lor le-au virat la începutul lunii ianuarie a anilor următori la societate ;
- aceste sume au fost virate la societate în luna ianuarie ai anilor următori datorită circuitului bancar de la sfârșit de an respectiv a faptului că în ultimele zile ale anului trezoreriile nu au derulat relații cu clienții.

Totodată, societatea consideră că măsurile de restituire către unitățile miniere a sumelor încasate în luna ianuarie a anului urmator celui în care au fost acordate subvențiile nu au suport legal deoarece reprezintă, plata unei obligații și mai mult ar crea filialelor societății prejudicii întrucât beneficiarii de subvenții și-au achitat obligațiile de plată, respectiv contravaloarea energiei electrice consumate, iar prin restituirea acestor sume către unitățile miniere ar însemna că filialele nu își pot acoperi creanțele și au livrat pe gratis energie electrică consumată de beneficiarii direcți ai subvențiilor.

Subvenția a fost acordată pentru sectorul minier și nu pentru furnizorii de energie electrica.

În consecință, societatea apreciază că fără temei legal obligarea la restituirea sumelor reprezentând plata contravalorii energiei electrice consumate de beneficiarii subvențiilor și care au intrat pe circuitul financiar prevăzut de actele normative în baza unor obligații de plată.

În concluzie societatea arată că în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare respectiv OMFP 1746/2003, OMFP 1862/2004 si OMFP1952/2004, care prevăd că *”societățile comerciale care au beneficiat de subvenții sau transferuri de la bugetul de stat, au obligația de a verifica, pe baza deconturilor definitive, dacă la alocațiile bugetare primite sunt justificate si în cazul în care se constată că s-au primit sume în plus acestea se vor restitui bugetului de stat sau bugetelor locale”*, consideră că aceasta obligație revenea unităților miniere în calitate de beneficiare ale subvențiilor și nu societății contestatoare, pentru care sumele încasate reprezentau contravaloarea facturilor de energie electrică efectiv livrată și nu subvenții sau transferuri de la bugetul de stat.

Societatea susține că sumele acordate cu titlu de subvenții beneficiarilor direcți au fost utilizate conform destinației prevăzute în legea bugetului de stat

pe anii 2003-2005 si în consecință solicită admiterea plângerii și revocarea **Procesului verbal de control financiar nr.....** emis de Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala.

Societatea solicită și desființarea deciziei de impunere nr..... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....

II. Prin Procesul verbal de control financiar nr.....
s-au stabilit obligatii de plata în suma totală de **1xxxxxxx lei, către unitățile miniere reprezentând sumă virată la SC.E SA după 31 decembrie a anului în care subvenția a fost acordată și totodată s-a dispus obligația recuperării de la SC.E SA a acestei sume. Prin Decizia de impunere nr..... s-au stabilit obligații reprezentând restituirii fondului din finanțarea bugetară a anilor precedenți în sumă de 1xxxxxxx lei și majorări de întârziere în sumă totală de 9.xxxxxxx lei.**

Reprezentanții organului de control financiar din cadrul Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili, în conformitate cu prevederile Legii nr. 30/1991 privind organizarea controlului financiar si a Gărzii Financiare si a OMFP nr. 889/2005 privind aprobarea Normelor Metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul Ministerului Finantelor Publice au verificat modul de utilizare a subvenției pentru energie electrica acordată sectoarelor minier si transporturi feroviare publice de călători pentru plata datoriilor, prin legile bugetelor de stat din perioada 2003-2005.

Perioada supusă verificării a fost : **2003 – 2005.**

În urma controlului s-a întocmit procesul verbal de control financiar nr.....

Verificarea s-a efectuat în baza următoarelor acte normative :

- Legea bugetului de stat pe anul 2003 - Legea 631/2002;
- OG 87/2003 privind rectificarea bugetului de stat pe anul 2003 care a completat Legea 631/2002;
- Normele Metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2003 aprobate prin OMFP 1746/2003 ;
- Legea bugetului de stat pe anul 2004 – Legea 507/2003 ;
- Normele Metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2004 aprobate prin OMFP 1862/2004 ;
- Legea bugetului de stat pe anul 2005 – Legea 511/2004 ;
- Normele Metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005 aprobate prin OMFP 1952/2005 ;

În cuprinsul actului de control s-a constatat că prin legile bugetare anuale s-au alocat de la bugetul statului subvenții pentru achitarea datoriilor restante la energia electrică consumată de sectorul minier și sectorul transporturilor feroviare publice pentru călători, astfel :

În conformitate cu art.14 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.87/2003 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 2003, care a completat Legea nr.631/2002 privind bugetul de stat pe anul 2003 și HG nr.1350/18.11.2003 - s-a alocat de la bugetul statului suma de 1.294,75 mld lei cu destinația achitării datoriilor restante la energia electrică consumată de sectorul minier către SC Electrica SA.

Prin legea bugetului de stat pe anul 2004, Legea nr.507/2003 - art.19 astfel cum a fost modificată prin Ordonanța Guvernului nr.91/2004 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 2004 - s-a alocat de la bugetul statului suma de 1.400,0 mld lei cu destinația achitării datoriilor restante la energia electrică consumată de sectorul minier către S.C. Electrica S.A.

Prin legea bugetului de stat pe anul 2005, Legea nr.511/2004 privind bugetul de stat pe anul 2005, art.16 alin.1 s-a alocat de la bugetul statului suma de 1.000,0 mld lei cu destinația achitării datoriilor restante la energia electrică consumată de sectorul minier către S.C. Electrica S.A.

Organele de control financiar au constatat că **S.C. T S.A** a virat la **S.C. E S.A** în anul 200x suma de **1xxxxxx lei** reprezentând contravaloarea energiei electrice subvenționate pentru anul 200x. Aceasta sumă nu a fost regularizată cu bugetul statului până la data de 31.01.200x, așa cum se prevede la pct. 3.1. din OMFP 1746/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 200x.

Organele de control financiar au constatat că în anul 200x **S.C. T S.A.** a efectuat plăți către **S.C. E S.A.** în sumă totală de **3.xxxxxxx lei** în data de 07.01.200x care a fost încasată de la societățile miniere în data de 22.12.200x, reprezentând contravaloarea energiei electrice achitate de unitățile miniere.

Pentru anul 200x organele de control financiar au constatat că **S.C. T S.A.** a efectuat plăți către **S.C. E S.A.** în sumă totală de **2.xxxxxxx lei** în data de 11.01.200x și 17.01.200x care a fost încasată de la societățile miniere în data de 22.12.200x, 06.01.200x, 10.01.200x, 11.01.200x și 12.01.200x reprezentând contravaloarea energiei electrice achitate de unitățile miniere.

Organele de control financiar au dispus restituirea către unitățile miniere a sumei totale de **17.xcxxx lei**, de către **S.C. T S.A.** reprezentând sumă virată la **SC.E SA** după după 31 decembrie a anului în care subvenția a fost acordată și totodată s-a dispus obligația recuperării de la **SC.E SA** a acestei sume.

Organele de control au constatat că suma totală de 17.xxxxxx lei trebuie recuperată de către **S.C. T S.A.** de la **S.C. E S.A** ca plătită fără temei legal.

III. Luând în considerare susținerile contestatoarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de control financiar și actele normative invocate de contestatoare și de organele control financiar, se rețin următoarele:

1. Referitor la excepția prescripției dreptului organelor de control financiar de a dispune măsuri cu privire la contravaloarea energiei electrice subvenționate aferent anului 200x,

cauza supusă soluționării este dacă în raport de argumentele contestatoarei se poate reține în sacina organelor de inspecție stabilirea de obligații financiare după împlinirea termenului de prescripție.

În fapt, prin **Procesul verbal de control financiar nr.....** s-a dispus restituirea către unitățile miniere a sumei de **10.xxxxxxx lei** și obligația de recuperare de la SC E SA a aceleiași sume ca virată fără temei legal.

Prin contestația formulată societatea consideră că, în raport de dispozițiile art.91 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, obligațiile referitoare la contravaloarea energiei electrice subvenționate sunt prescrise.

În drept, pct.3.1 din **OMFP nr.1746/2003** pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetului pe anul 2003 prevede că: „*... **societățile comerciale** care au beneficiat in anul 2003 de subvenții sau transferuri de la bugetul de stat ..., au obligația de a verifica, pe baza deconturilor definitive, dacă alocațiile bugetare primite sunt justificate și în cazul în care **se constată că s-au primit sume în plus** acestea vor fi restituite bugetului de stat sau bugetelor locale pe anul 2004, după caz, în conturile 20.22.01.05 – Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți - pentru bugetul de stat ...**până la data de 31 ianuarie 2004, dacă legea prevede altfel.**“*

În concluzie regularizările se fac de către operatorii economici până la data de 31.01.2004.

Termeiul de drept invocat de contestatoare respectiv art.91 alin 1 și 2 precizează:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit [art. 23](#), dacă legea nu dispune altfel”.

Din coroborarea celor două texte rezultă că termenele de prescripție, în cazul contravalorii energiei electrice subvenționată pentru anul 2003 începe să curgă de la data de 01.01.2005.

În condițiile în care actul de control a fost încheiat în data de 30.01.2009 excepția ridicată de societate **nu este întemeiată, față de prevederea normativă invocată de contestatoare, motiv pentru care contestația va fi soluționată pe fond.**

2. Referitor la suma totală de 17xxxxxxx lei, reprezentând sumă virată la SC.E SA după după 31 decembrie a anului în care subvenția a fost acordată,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra legalității măsurii constând în obligarea S.C. T S.A. la restituirea către unitățile miniere a contravalorii energiei electrice subvenționate decontată în anul următor celui pentru care s-a acordat subvenția prin invocarea de către organul de control financiar a unor dispoziții normative aplicabile în cazul sumelor primite în plus.

Perioada supusă verificării a fost : 2003 – 2005.

În fapt, prin legile bugetului de stat pe anii 2003, 2004 și 2005 s-a prevăzut că sectorul minier și transporturile feroviare publice de călători primesc subvenții pentru energie electrică în vederea achitării datoriilor aferente perioadei 2003 -2005.

Din sumele încasate cu titlu de subvenție de sectorul minier, beneficiarii subvenției aveau obligația de a-și achita contravaloarea energiei electrice consumată.

O parte din sumele încasate de la beneficiari nu au fost decontate de contestatoare pana la 31 decembrie a anului respectiv; viramentul către **S.C. E S.A.** fiind efectuat în anul următor :

- după 31.12.2003 în valoare de 10.xxxxxxx lei,
- după 31.12.2004 în valoare de 3.xxxxxxx lei,
- respectiv după 31.12.2005 în valoare de 2.xxxxxxx lei.

Prin Procesul verbal de control financiar nr.xxxxxxxx s-a dispus restituirea de **S.C. T S.A** către unitățile miniere a sumelor reprezentând contravaloarea energiei electrice încasată de la beneficiari și nedecontate până la 31 decembrie a anului respectiv și recuperarea de la **S.C.**

E S.A. a sumelor virată în anul următor celui pentru care s-a acordat subvenția.

În drept, la art.14 din Ordonanța Guvernului nr.87/2003 cu privire la rectificarea bugetului de stat **pe anul 2003**, care a completat Legea nr.631/2002 privind bugetul de stat s-a prevăzut că:

(1) *În bugetul Ministerului Economiei și Comerțului, la titlul "Subvenții" este cuprinsă și suma de 1.460,2 miliarde lei, care se utilizează după cum urmează:*

a) 1.228,2 miliarde lei pentru achitarea datoriilor restante către Societatea Comercială de Distribuție și Furnizare a Energiei Electrice "Electrica" - S.A., reprezentând contravaloarea energiei electrice consumate de sectorul minier;

b) 232, 0 miliarde lei pentru plățile compensatorii necesare disponibilizării a cel puțin 1.500 de persoane ca urmare a procesului de restructurare a sectorului minier

Pentru anul 2004 sunt incidente prevederile Legii nr.507/2003 privind aprobarea bugetului de stat pe anul 2004 :

ART. 19

(1) *În bugetul Ministerului Economiei și Comerțului, la titlul "Subvenții", este cuprinsă și suma de 1.400,0 miliarde lei pentru achitarea datoriilor restante și curente către Societatea Comercială de Distribuție și Furnizare a Energiei Electrice "Electrica" - S.A., reprezentând contravaloarea energiei electrice consumate în sectorul minier.*

(2) *Societatea Comercială de Distribuție și Furnizare a Energiei Electrice "Electrica" – S.A. utilizează suma prevăzută la alin. (1) pentru achitarea datoriilor către Societatea Comercială de Producere a Energiei Electrice și Termice "Termoelectrica" - S.A., care, la rândul ei, își va achita datoriile la Fondul de risc pentru garanții de stat pentru împrumuturi externe.*

ART.20

(1) *În bugetul Ministerului Transporturilor, Construcțiilor și Turismului, la titlul "Subvenții", este cuprinsă și suma de 1.200,0 miliarde lei, care reprezintă contravaloarea energiei electrice pentru funcționarea transportului feroviar public de călători.*

(2) *Cu suma de 1.200,0 miliarde lei, prevăzută la alin. (1), Societatea Națională de Transport Feroviar de Călători "C.F.R. Călători" - S.A. achită Companiei Naționale de Căi Ferate "C.F.R." - S.A. tariful de utilizare a infrastructurii feroviare publice, care, la rândul ei, achită către Societatea Comercială de*

Distribuție și Furnizare a Energiei Electrice "Electrica" - S.A. contravaloarea energiei electrice consumate.

ART. 21

Operațiunile efectuate de agenții economici prevăzuți la [art.18](#) - 20 se derulează prin conturi distincte, deschise pe seama acestora la unitățile trezoreriei statului.”

Pentru anul 2005 sunt incidente prevederile Legii nr.511/2004 privind aprobarea bugetului de stat pe anul 2005 :

“ART. 16

(1) În bugetul Ministerului Economiei și Comerțului, la titlul "Subvenții", este cuprinsă și suma de 1.000,0 miliarde lei pentru achitarea datoriilor restante și curente către Societatea Comercială de Distribuție și Furnizare a Energiei Electrice "Electrica" - S.A., reprezentând contravaloarea energiei electrice consumate în sectorul minier.

(4) Cu sumele încasate potrivit alin. (1) și (3) Societatea Comercială de Distribuție și Furnizare a Energiei Electrice "Electrica" - S.A. achită contravaloarea energiei electrice furnizate de către Societatea Națională "Nuclearelectrica" - S.A., care, la rândul ei, își va achita datoriile la Fondul de risc pentru garanții de stat pentru împrumuturi externe.

ART. 17

Operațiunile efectuate de agenții economici prevăzuți la [art. 16](#) se derulează prin conturi distincte, deschise pe seama acestora la unitățile Trezoreriei Statului.”

Din textele de lege menționate reiese **destinația și circuitul financiar al subvențiilor primite** de către unitățile **din sectorul minier.**

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de buget și contabilitate internă exprimat prin adresa nr.357318/16.07.2008 într-o speță asemănătoare.

Totodată, prin adresa nr.280262/19.02.2009, Direcția de buget și contabilitate internă din cadrul Ministerului Economiei a nuanțat punctul de vedere exprimat prin adresa nr.357318/16.07.2008 în sensul că:

“Unitățile S.C. Electrica S.A., S.C. Termoelectrica S.A. și S.N. Nuclearelectrica S.A. ca agent economic participant la circuitul financiar prevăzut de legile bugetului de stat pentru sumele primite după încheierea exercițiului bugetar, aveau obligația virării acestor sume la Fondul de risc.

*Normele de incheiere a exercițiului financiar pe anul 2003, 2004, 2005, aprobate prin ordinele ministrului finanțelor publice nr.1746/2003, nr.1862/2004 și nr.1952/2005 sunt în aplicarea legilor bugetare și nu putem prevedea altfel decât cele stipulate în aceste legi. Dacă în urma **regularizărilor efectuate de către unitățile beneficiare de subvenții din minerit sau transporturi ar fi rezultat unele sume de virat către unitățile din sistemul energetic, acestea ca participanți la circuitul financiar reglementat de legile bugetare anuale, ar fi trebuit să încheie circuitul prin decontarea (virarea) corespunzătoare a sumelor la Fondul de risc.***

De asemenea s-a precizat că: *“Unitățile S.C. Electrica S.A., S.C. Termoelectrica S.A. și S.N. Nuclearelectrica S.A. ca agenți economici participanți la circuitul financiar prevăzut de Ordonanța Guvernului nr.87/2003 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 2003, care a completat Legea nr.631/2002 privind bugetul de stat, **Legea bugetului de stat pe anul 2004(Legea nr.507/2003) și Legea bugetului de stat pe anul 2005 (Legea nr.511/2004) aveau obligația virării pe circuit a sumelor primite reprezentând contravaloarea energiei electrice subvenționate pentru sectoarele minier și transport feroviar, neputând utiliza aceste sume decât în scopul menționat de actul normativ în baza cărora au fost acordate (Legea bugetului, care prevede în final virarea la Fondul de Risc).***

Primirea unor sume cu întârziere în anul următor celui pentru care a fost acordată subvenția la energie din sectorul minier și transport feroviar și călători și decontarea lor în anul următor a reprezentat conformarea față de dispozițiile legilor bugetare și nicidecum nerespectarea disciplinei financiare de către aceste societăți participante la circuitul financiar stipulat de legea bugetară, așa cum eronat au constatat organele de control.”

Organele de control financiar și-au întemeiat măsurile dispuse în sarcina contestatoarei pe dispozițiile următoarelor acte normative:

- **OMFP nr.1746/2003** pentru aprobarea Normelor metodologice care la pct.3.1 prevăd că: „ ... **societățile comerciale** care au beneficiat în anul 2003 de subvenții sau transferuri de la bugetul de stat ..., au obligația de a verifica, pe baza deconturilor definitive, dacă alocațiile bugetare primite sunt justificate și în cazul în care **se constată că s-au primit sume în plus** acestea vor fi restituite bugetului de stat sau bugetelor locale pe anul 2004, după caz, în conturile 20.22.01.05 – Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți - pentru bugetul de stat ...până la data de 31 ianuarie 2004, dacă legea prevede altfel. “

- **OMFP nr. 1862/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice care la pct.3.1 prevăd că: „ ... **societățile comerciale** care au beneficiat în anul 2004 de subvenții sau transferuri de la bugetul de stat ..., au obligația de a verifica, pe baza deconturilor definitive, dacă alocațiile bugetare primite sunt justificate și în cazul în care **se constată că s-au primit sume în plus acestea vor fi restituite** bugetului de stat sau bugetelor locale pe anul 2005, după caz, în conturile 20.22.01.05 – Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți - pentru bugetul de stat ...până la data de 31 ianuarie 2005, dacă legea prevede altfel. “

- **OMFP nr.1952/2005** pentru aprobarea Normelor metodologice care la pct.3.1 prevăd că: „ ... **societățile comerciale** care au beneficiat în anul 2005 de subvenții sau transferuri de la bugetul de stat ..., au obligația de a verifica, pe baza deconturilor definitive, dacă alocațiile bugetare primite sunt justificate și în cazul în care **se constată că s-au primit sume în plus acestea vor fi restituite** bugetului de stat sau bugetelor locale pe anul 2006, după caz, în conturile 20.22.01.05 – Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți - pentru bugetul de stat ...până la data de 31 ianuarie 2006, dacă legea prevede altfel. “

Din interpretarea acestor dispoziții normative se reține că legiuitorul a prevăzut obligația restituirii **sumelor primite în plus** față de alocațiile prevăzute prin legile bugetare anuale și totodată a instituit un termen de regularizare în cazul constatării unor astfel de sume până la data 31 ianuarie de către beneficiarii de subvenție.

Cu alte cuvinte obligarea societății la restituirea către unitățile miniere a sumelor încasate din subvenție rezidă situației încasării unor sume mai mari decât cele prevăzute în legea bugetară anuală.

În condițiile în care din cuprinsul actului de control nu reiese această situație și anume a unor sume mai mari decât cele prevăzute în legile bugetare anuale organul de soluționare a contestației este în imposibilitate să se pronunțe asupra temeiniciei măsurii dispusă de organul de control financiar constând în obligarea societății de a restitui sume reprezentând contravaloarea energiei electrice subvenționate.

În consecință, în baza art. 216 alin. (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare se va desființa capitolul din **procesul verbal de control financiar nr..... referitor la suma totală de 17.xxxxxxxx lei, reprezentând contravaloarea energiei electrice subvenționate.**

Referitor la măsura constând în obligarea **S.C. T S.A** de a solicita **S.C. E S.A.** restituirea sumei de **17.xxxxxxx lei** virată în anul următor celui în care a fost încasată, **se reține** că această măsură este **complementară** constatării încasării de către **S.C. T S.A.** reprezentând subvenție necuvenită analizată la capitolul precedent din motivarea prezentei decizii. Această măsură s-a întemeiat pe aceleași dispoziții normative invocate de organele de control financiar ca temei al obligării societății la restituirea sumei de **17xxxxxxx lei**.

Urmează ca organul de control financiar să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceleași obligații financiare analizate prin procesul verbal desființat având în vedere dispozițiile actelor normative incidente precum și argumentele societății referitoare la faptul că nu îi sunt imputabile situațiile privind decontarea sumelor din subvenții în anul următor celui pentru care s-au acordat subvențiile.

În acest sens prin adresa nr.362350/17.12.200x Direcția de buget și contabilitate internă a precizat că : „, *existența unor zile nelucratoare la sfârșitul anului, nu poate conduce la sancționarea acestor unități, care nu au avut posibilitatea transferării sumelor la fondul de risc până la 31 decembrie al anului în curs* „.

3. Referitor la Decizia de impunere nr..... prin care s-au stabilit obligații reprezentând majorări de întârziere în sumă totală de 9.xxxxxxei,

Cauza supusa soluționării este dacă organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili aveau dreptul să stabilească în sarcina S.C. T S.A. prin decizie de impunere debite de natura „Restituiri fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți” și majorări de întârziere aferente în condițiile în care aceste obligații sunt de natură financiară și nu fiscală, iar debitul principal a fost stabilit anterior prin procesul verbal de control financiar, act care reprezintă titlu de creanță în materia obligațiilor financiare.

In fapt la solicitarea Direcției de control financiar din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu adresa nr....., Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a efectuat o inspecție fiscală cu privire la reglementarea unor măsuri financiare din domeniul bugetar, pentru debitul referitor la subvenția încasată de contribuabil în anul 2003 și nerestituită în termenul legal către același buget.

Prin decizia de impunere nr.la rubrica impozit, taxă, contribuție stabilit(ă) suplimentar de plata/obligații fiscale accesorii de plată organele de inspecție fiscală au înscris suma de 14.xxxxxxxx lei reprezentând restituiri fonduri din finanțare bugetară a anilor precedenți în perioada 01.01.2003 –

31.12.2005, nedecontata către SC E SA pana la 31.12. a anului bugetar și neregularizată cu bugetul statului în termenul legal până la data de 31.01. a anului următor celui bugetar. Asupra acestei obligații suplimentare organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 01.02.2004-27.01.200x majorări de întârziere în sumă de 9.xxxxxxx lei.

In drept conform art.86(1) din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,
*„ Decizia de impunere se emite de **organul fiscal competent**.
Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.”*

La art.94(1) din acelasi act normativ se stabileste obiectul inspectiei astfel:

*„(1) **Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile,verificarea sau stabilirea, dup caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”***

Obligatiile fiscale sunt cele prevazute limitativ de art.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

*„ **Impozitele si taxele reglementate prin prezentul cod sunt urmtoarele:***
*a) **impozitul pe profit;***
*b) **impozitul pe venit;***
*c) **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;***
*d) **impozitul pe veniturile obinute din România de nerezidenti;***
*e) **impozitul pe reprezentante;***
*f) **taxa pe valoarea adugata;***
*g) **accizele;***
*h) **impozitele si taxele locale.”***

Din interpretarea acestor dispoziții rezultă că **subvențiile** nu se încadrează în categoria obligațiilor fiscale a căror verificări intră în competența organului de inspecție fiscală.

Debitele de natura subvențiilor fac parte din categoria obligațiilor financiare, în speță fiind incidente dispozițiile Legii nr.30/1991 privind

organizarea și funcționarea controlului financiar și al Gărzii financiare în baza cărora au fost emise Normele metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul MFP aprobate prin O.M.F.P. nr.889/2005 unde la pct.16 se prevede:

“ Organele de control financiar întocmesc, de regula, următoarele acte de control :

- a) proces-verbal de control financiar;*
- b) proces-verbal intermediar;*
- c) proces-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor;*
- d) notă de constatare;*
- e) notă unilaterală;*
- f) notă de prezentare;*
- g) raport de inspecție fiscală.”*

De asemenea pct.30 „(...) organele de control financiar au obligația să verifice exactitatea și realitatea înregistrărilor în evidentele prevăzute de lege, urmărind stabilirea corectă și achitarea integrală a obligațiilor financiare și fiscale față de stat.”

*Constatări de natură financiară, bugetară și gestionară se consemnează în **procesul-verbal de control financiar**.*

*Constatări fiscale se consemnează în **raportul de inspecție fiscală și în alte acte administrative fiscale**, după caz, cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.”*

Se reține că, stabilirea constatărilor de natură financiară printr-un act căruia legea nu-i conferă o atare calitate duce la înfrângerea normei legale imperative.

Prin urmare potrivit textelor de lege invocate, în materie de control financiar titlul de creanță îl reprezintă procesul verbal de control financiar, în consecință în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. T S.A.**, debitul în sumă de 14.xxxxxxx lei reprezentând “Restituiri fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți” și majorări de întârziere aferente în sumă de 9.xxxxxxx lei.

Totodată, se reține faptul că normele de competență sunt de ordine publică, iar constatările efectuate de organele de control financiar trebuie valorificate în baza titlului de creanță cerut de dispozițiile legale.

Referitor la majorările în sumă de 9.xxxxxxx lei stabilite prin **Decizia**

de impunere nr..... organele competente au posibilitatea să calculeze majorări de întârziere aferente debitelor stabilite prin procesul verbal de control financiar printr-un act separat prin care să individualizeze aceste accesorii datorate pentru achitarea cu întârziere a obligației principale certă, lichidă și exigibilă, printr-un titlu de creanță emis în conformitate cu dispozițiile legale.

Având în vedere considerentele reținute precum și faptul că măsurile cu caracter financiar nu pot fi dispuse/stabilite decât în baza procesului verbal de control financiar act căruia normele metodologice date în aplicarea Legii nr.30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar îi conferă calitatea de titlu de creanță în materie financiară, pe cale de consecință se va **anula decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală.**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul pct.3.1 din **OMFP nr.1746/2003** pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetului pe anul 2003, art.14 din Ordonanța Guvernului nr.87/2003 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 2003, care a completat Legea nr.631/2002 privind bugetul de stat art.86(1) din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, a pct.16, pct.30 din O.M.F.P. nr.889/2005, art.213 alin.5 și art.216 alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1.Desființarea Procesului verbal de control financiar nr..... pentru suma totală de 17.xxxxxxlei, reprezentând sumă virată la SC.E.SA după 31 decembrie a anului pentru care a fost alocată astfel:

- după 31.12.2003 în valoare de 10.xxxxxx lei,
- după 31.12.2004 în valoare de 3.xxxxxx lei,
- respectiv după 31.12.2005 în valoare de 2.xxxxxx lei,

emis de Activitatea de control financiar din cadrul Direcției generale de Administrare a Marilor Contribuabili, urmând ca organul de control financiar să reanalizeze cauza în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei decizii.

2.Anularea Deciziei de impunere nr..... emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... pentru suma totală de 23.xxxxxxxx lei reprezentand:

- 14.xxxxxxxx lei “Restituiri fonduri din finanțarea bugetara a anilor precedenti”,

- 9.xxxxxxxxx lei majorări de întârziere.

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

DIRECTOR GENERAL