



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulate de
SC "X" SRL din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de SC "X" SRL din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală prin Decizia de impunere nr. Z, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind neadmiterea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în suma de Z lei și plata la bugetul de stat a sumei de Z lei, reprezentând:

- Z lei – taxă pe valoarea adăugată;
- Z lei – majorări și dobânzi de întârziere;
- Z lei – penalități de întârziere.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită, Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, emise de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală, SC "X" SRL din Z aduce următoarele argumente:

- arată că prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că societatea a încasat în baza unei decizii emisă de APIA suma de Z lei cu titlu de subvenții pentru exploatație la specia bovine și că trebuia să includă în baza de impozitare a TVA suma primită cu titlu de subvenții deoarece acestea sunt legate de preț, caz în care subvenția face parte din baza de impozitare stabilită conform art. 137 din Codul fiscal fiind ignorate actele normative în baza cărora societatea a încasat suma de Z lei de la APIA, respectiv OUG nr. 125/ 2006, Legea nr. 139/ 2007 și OG nr. 16/ 2009;

- precizează că în baza OUG nr. 125/ 2006 a fost emis Ordinul 215/ 2010 al MADR, care stabilește modul de implementare, condițiile și criteriile de aplicare a schemelor de plăți directe, iar în funcție de acestea APIA i-a achitat sub formă de plăți naționale directe complementare, suma de Z lei/ cap bovină, dar aceste subvenții pentru a fi incluse în baza de impozitare trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în acest sens textul normelor de aplicare fiind clar: “subvenția să fie determinabilă pe unitate de măsură livrată”;

- menționează că analizând facturile emise rezultă faptul că prețul de livrare se stabilește pe kg de animal viu și nu pentru fiecare animal în parte, organele fiscale neputând determina cât din prețul pe kg pentru fiecare bovină livrată reprezintă subvenția de preț, rezumându-se la a considera că suma stabilită ca primă de exploatație pe cap de bovină reprezintă cuantumul subvenției legată de preț;

- susține că nici CE prin Regulamentul 73/ 2009 și nici Guvernul României prin OUG nr. 125/ 2006 nu condiționează sprijinul financiar acordat agricultorilor de practicarea unui preț sau altul, de reducerea sau nu a prețurilor bunurilor, de obținerea sau nu de profit, aceste scheme de ajutor financiar se acordă agricultorilor pentru a-i sprijini financiar, scopul acestor ajutoare financiare fiind de a-i ajuta pe agricultori să-și poată susține costurile generate de activitatea lor;

- consideră că a încasat de la bugetul de stat o sumă a cărei tratament fiscal, din punct de vedere al includerii sau nu în baza de impozitare a TVA se încadrează în prevederile pct. 18 alin. 2 din normele de aplicare a Codului fiscal, în sensul că nu se include în baza de impozitare și apreciază că organele fiscale au creat o confuzie între baza impozabilă și operațiunea impozabilă;

- de asemenea încasarea subvenției în sine nu reprezintă o operațiune impozabilă așa cum este definită de art. 128 din Codul fiscal, iar întrucât societatea a efectuat exclusiv livrări la export și intracomunitare, ca urmare chiar dacă s-ar include în baza de impozitare suma încasată ca primă de exploatație, scutirea de la art. 143 și 144 s-ar

aplica pentru taxa aferentă operațiunii impozabile ce a generat baza de impozitare, adică la o bază ce ar conține și subvenția.

În consecință, consideră ca includerea subvenției în baza de impozitare a TVA a fost făcută fără respectarea condițiilor legale, motiv pentru care solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Deciziei de impunere nr. Z privind stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei aferentă subvenției în valoare de Z lei precum și a obligațiilor fiscale accesorii în sumă de Z lei.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z încheiată în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

SC "X" SRL din Z a încasat de la Agenția de Plăți și Intervenții în Agricultură subvenții pentru exploatare la specia bovine în sumă totală de Z lei și anume: la data de Z suma de Z lei, iar la data de Z suma de Z lei, cu precizarea că din Decizia nr. Z rezultă că primele în cauză sunt în sumă de Z lei pe cap de bovină, iar din balanța de verificare încheiată la data de Z un profit în sumă de Z lei, ceea ce înseamnă că fără această subvenție societatea ar fi înregistrat pierdere întrucât a vândut bovinele la un preț mai mic recuperând prin subvenție diferența de preț.

Considerând că subvențiile încasate de către societate sunt subvenții de preț, aceasta avea obligația de a include suma încasată în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și de a achita taxa datorată, fapt nerealizat de SC "X" SRL, motiv pentru care organele de control au procedat la calcularea TVA în sumă de Z lei aferentă subvențiilor de preț în sumă de Z lei, în acest sens fiind respinsă la rambursare taxa în sumă de Z lei din decontul nr. Z și au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei.

Pentru neplata la termenul legal de scadență a taxei pe valoarea adăugată, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități în sumă de Z lei pe perioada2011 -2011.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

SC "X" SRL cu sediul în loc. Z nr. Z, com. Z, județul Z este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului Z sub nr. Z și are codul de identificare fiscală Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă SC "X" SRL avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei asupra veniturilor din subvenția încasată de la Agenția de Plăți și Intervenții în Agricultură pe care

societatea nu le-a inclus în baza de impozitare privind taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, în anul 2011 SC "X" SRL a încasat de la Agenția de Plăți și Intervenții în Agricultură subvenții în sumă totală de Z lei reprezentând primă pe exploatație specia bovine 2010, subvenție care nu a fost inclusă de către societate în baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată, în cuantum de Z lei/ cap de bovină.

Conform balanței de verificare la Z societatea a realizat profit în sumă de Z lei, de unde rezultă că fără subvenția acordată aceasta ar fi înregistrat pierdere, fiind recuperată prin veniturile din subvenție.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"Art. 137. Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării.

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;",
completate cu prevederile pct. 18 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se arată:

"18. (1) Potrivit art. 137 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, legate direct de prețul bunurilor livrate și/ sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

b) cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/ prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/ serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/ servicii s-ar vinde/ presta în absența subvenției.

(2) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin.(1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare”.

Potrivit dispozițiilor legale citate, subvențiile legate direct de prețul bunurilor se include în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată dacă îndeplinesc condițiile menționate, astfel că sumele încasate de la Agenția de Plăți și Intervenții în Agricultură se încadrează în categoria subvențiilor de preț, deoarece pe de o parte prima este stabilită în sumă fixă de Z lei/ cap de bovină și pe de altă parte încasarea acesteia a condus la obținerea de profit, prețurile de livrare către cumpărători fiind mai mici, subvențiile primite nefiind din categoria celor acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli expres precizate.

Așadar, societatea avea obligația de a include suma de Z lei în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată și de a colecta și achita taxa aferentă subvenției încasate, deoarece aceste sume îndeplinesc condițiile legale pentru a fi considerate subvenții legate de preț.

De asemenea, analizând balanța de verificare încheiată la Z rezultă că societatea a realizat un profit în sumă de Z lei, însă fără subvenția încasată s-ar fi înregistrat pierdere fiscală întrucât diferența de preț la vânzare a fost acoperită tocmai din subvenție.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au inclus subvenția în sumă de Z lei în baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată, în februarie și aprilie 2011, exigibilitatea intervenind la data încasării sumelor, iar prin aplicarea cotei legale de 24% au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de Z lei.

Pe cale de consecință, se mențin constatările organelor de inspecție fiscală privind stabilirea în sarcina SC "X" SRL a taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de Z lei și respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de Z lei din decontul de taxă pe luna iunie 2011, contestația urmând să fie respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată de plată, precizăm că acestea sunt datorate potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" – secundarul urmează principalul fiind calculate în raport cu debitul principal în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

La art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

Art. 120. - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„Art. 120¹. (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

În legătură cu **contestația formulată împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, precizăm că aceasta este de competența Activității de Inspecție Fiscală Z în calitate de organ emitent în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente."

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de SC "X" SRL din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv