

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**Direcția generală de soluționare a contestațiilor**

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2006**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**S.C. U S.A.**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Direcția generală a finanțelor publice - Direcția de control fiscal - Serviciul control fiscal III asupra contestației formulata de **S.C. U S.A.**

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 13.02.2006 intocmita in baza raportului de inspectie fiscala din 13.02.2006 incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, prin care s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adaugata si s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata. De asemenea, s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata ca urmare a reverificarii perioadei 01.09.2002 - 30.04.2005.

**S.C. U S.A.** contesta si dobanzile, precum si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art. 177 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicata, in raport de data comunicarii deciziei de impunere din 13.02.2006, respectiv 15.02.2006, conform stampilei societatii aplicata pe adresa de inaintare a deciziei si de data inregistrarii contestației la Direcția generală a finanțelor publice, respectiv 09.03.2006.

Vazand ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 si art. 179 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, Agenția Națională de Administrare Fiscala, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. U S.A. contesta decizia de impunere din 13.02.2006 intocmita in baza raportului de inspectie fiscala din 13.02.2006 incheiat de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, precizând următoarele:**

Pentru acoperirea diferentelor de pret la energia termica livrata populatiei, S.C. U S.A a beneficiat de subventie care se suporta din bugetul Consiliului judetean, pe seama veniturilor proprii, in limita disponibilitatilor.

Inspectorii fiscali au aplicat eronat, in aceasta situatie prevederile art. 137 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, considerand ca subventiile primite de la bugetul Consiliului judetean sunt legate direct de pretul serviciilor prestate si ca atare se includ in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata organele de inspectie fiscala au concluzionat ca respectivele subventii sunt legate direct de pret si indeplinesc conditiile prevazute la pct. 17 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 44/2003.

Subventiile primite de societate au in vedere faptul ca populatia nu poate suporta cheltuielile cu energia termica, avand in final un caracter social, de protectie a populatiei. Mai mult, este ilogic ca pentru subventiile de la buget, deci de la stat, sa se calculeze si sa se incaseze taxe, respectiv taxa pe valoarea adaugata.

S.C. U S.A a avut in vedere ca in situatia subventionarii activitatii de livrare a energiei termice catre populatie de Consiliul judetean, corecta este aplicarea pct. 17 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea art. 137 din Codul fiscal, referitor la baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata. Aceste prevederi legale mentioneaza sumele care nu intra in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au mentionat eronat ca "agentul economic nu a prezentat documentele din care sa reiasa ca subventia nu include TVA" intrucat unitatea a prezentat deconturi pentru calculul subventiei fara TVA, care au fost inaintate Consiliului judetean.

**II. Prin raportul de inspectie fiscala din 13.02.2006, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice au constatat următoarele:**

**Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.05.2005 - 30.11.2005.**

*Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata:*

S.C. U S.A, in perioada supusa inspectiei fiscale, practica preturi de livrare in sectorul energiei electrice si termice in baza deciziei din 29.10.2003 emisa de Autoritatea Nationala de reglementare in domeniul energiei.

Pentru acoperirea diferentelor de pret la energia termica livrata populatiei, S.C. U S.A a beneficiat de subventie care se suporta din bugetul Consiliului judetean, pe seama veniturilor proprii, in limita disponibilitatilor.

Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a din Codul fiscal subventiile primite de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, legate direct de pretul bunurilor livrate si/sau al serviciilor prestate, se include in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

Subventiile primite sunt legate direct de pret si indeplinesc cumulativ, conform pct. 17 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, urmatoarele conditii: pretul livrarii/tariful, prestarii pe unitatea de masura a bunurilor si/sau al serviciilor este impus prin lege sau prin decizii ale consiliilor locale inclusiv sau exclusiv taxa pe valoarea adaugata; subventia acordata este concret determinabila in pretul bunurilor si/sau al serviciilor, respectiv este stabilita pe unitatea de masura a bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate in sume absolute sau procentuale.

Societatea nu a prezentat documente din care sa reiasa ca subventia nu include taxa pe valoarea adaugata.

Conform pct. 17 alin. (3) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, in situatia in care pretul de referinta care trebuie facturat beneficiarului este stabilit exclusiv subventia acordata, iar subventia se acorda pe unitatea de masura, inclusiv taxa pe valoarea adaugata, furnizorul colecteaza taxa pe valoarea adaugata aferenta pretului de referinta si asupra subventiei incasate, iar beneficiarul suporta numai taxa pe valoarea adaugata aferenta pretului de referinta. La data incasarii subventiei, furnizorul colecteaza taxa pe valoarea adaugata aferenta subventiei.

Din verificarile efectuate in perioada 01.05.2005 - 30.11.2005, s-a constatat ca societatea nu a respectat prevederile mai sus mentionate, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata cu cota de 15,966%, aferenta subventiei incasate in luna mai 2005 si octombrie 2005.

Urmare a deficientelor mai sus mentionate, precum si altor constatarari, organele de inspectie fiscala au diminuat suma negativa a taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare prin decontul aferent lunii noiembrie 2005.

Totodata, pentru perioada mai - octombrie 2005, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara, pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

Intrucat S.C. U S.A a incasat si in perioada septembrie 2002 - aprilie 2005 de la bugetul local subventii pentru acoperirea diferentelor

de pret la energia termica livrata populatiei, legate direct de pretul serviciilor prestate, dar nu au fost incluse in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala, potrivit art. 103 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si a referatului aprobat de conducatorul activitatii de control fiscal au procedat la reverificarea perioadei 01.06.2002 - 30.04.2005.

Din verificarile efectuate pentru perioada 01.09.2002 - 30.04.2005, s-a constatat ca societatea nu a respectat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 si Decizia nr. 7/2002 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adaugata, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata cu cota de 15,966%, pentru subventiile incasate.

Urmare celor precizate anterior, organele de inspectie fiscala au stabilit la data de 30.04.2005, taxa pe valoarea adaugata de plata msi msre fata de cat era in evidenta contabila, rezultand astfel taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara.

Pentru taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Conform raportului de inspectie fiscala din 07.10.2004 societatea a beneficiat de rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata, aferenta perioadei 01.06.2004 - 31.08.2004, suma ce a fost compensata cu obligatiile restante la bugetul de stat, conform notelor de compensare intocmite de Administratia finantelor publice.

Urmare reverificarii perioadei 01.06.2002 - 30.04.2005 si a corecturilor efectuate privind subventia incasata, organele de inspectie fiscala au stabilit la data de 31.08.2005 taxa pe valoarea adaugata de plata.

Pentru taxa pe valoarea adaugata incasata necuvenit in data de 07.10.2004, s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

**III. Luând in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin următoarele:**

1) In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care, urmare a intocmirii raportului de inspectie din 13.02.2006 organele de inspectie fiscala au

inscris in decizia de impunere suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare ca obligatie fiscala suplimentara.

**In fapt**, societatea a solicitat prin decontul de taxa pe valoarea adaugata din 23.12.2005, rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.05.2005 - 30.11.2005.

In baza acestei solicitari organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice au intocmit Raportul de inspectie fiscala din 13.02.2006, prin care au respins la rambursare o anumita suma si au acordat drept de rambursare pentru o anumita suma.

Organele de inspectie fiscala in baza acestui raport de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere din 13.02.2006, contestata de societate, in care au mentionat la pct. 3 "solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare", suma respinsa la rambursare.

De asemenea, la pct. 2.1.1 "obligatiile fiscale suplimentare" din decizia de impunere din 13.02.2006 a fost inscrisa taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Pentru perioada mai sus mentionata s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere. In decizia de impunere la pct. 2.1.1 au fost inscrise dobanzile si penalitatile de intarziere.

De asemenea, prin raportul de inspectie fiscala mai sus mentionat organele de inspectie fiscala au procedat la reverificarea perioadei 01.09.2002 - 30.04.2005 stabilind taxa pe valoarea adaugata de plata, pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

Prin raportul de inspectie fiscala din 07.10.2004, S.C. U S.A a beneficiat de rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.06.2004 - 31.08.2004, suma ce a fost compensata cu obligatiile restante la bugetul de stat.

Urmare reverificarii perioadei 01.09.2002 - 30.04.2005 organele de inspectie fiscala au constatat ca taxa pe valoarea adaugata a fost incasata necuvenit in data de 07.10.2004, fiind calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

**In drept**, art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

**"(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:**

**a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);**

**b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.**

***(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata."***

Punctul 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

***"Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:***

***a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii"*** iar la art. 84 alin. 6 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, se stipuleaza:

***"Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înstiintari de plata, de la data comunicarii acestora."***

În aplicarea acestor prevederi legale prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1378/19.09.2005 s-a aprobat modelul si continutul formularului « ***Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala*** », care potrivit art. 3 din ordinul mai sus mentionat se emite « ***in urma inspectiilor fiscale anticipate efectuate pentru solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare*** » si « ***are rol si de decizie de rambursare*** ».

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca acesta a fost încheiat în vederea solutionarii decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare din 23.12.2005.

Se retine ca prin raportul de inspectie fiscala din 13.02.2006, pentru perioada 01.05.2005 - 30.11.2005, din suma solicitata la rambursare organele de inspectie fiscala au respins la rambursare o anumita suma si au acordat drept de rambursare pentru o anumita suma. Pentru aceeasi perioada, prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

De asemenea, asa cum s-a precizat mai sus, prin raportul de inspectie fiscala din 13.02.2006, urmare reverificarii perioadei 01.09.2002 - 30.04.2005 organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe

valoarea adaugata de plata, dobanzi aferente si penalitati de intarziere aferente.

Urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au completat in decizia de impunere rubrica « **obligatii fiscale suplimentare** », respectiv punctul 2.1.1 cu taxa pe valoarea adaugata care reprezinta taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, cu taxa pe valoarea adaugata de plata, stabilita ca urmare a reverificarii perioadei 01.09.2002 - 30.04.2005 si cu dobanzile si penalitatile de intarziere.

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si principiul "ex officio", potrivit caruia orice act administrativ fiscal este susceptibil de a fi pus in executare, in speta decizia de impunere isi atinge finalitatea executorie prin rolul care il are de decizie de rambursare.

Prin urmare, pct. 2.1.1 al deciziei de impunere ca titlu de creanta si instiintare de plata trebuie sa reprezinte **diferente de obligatii fiscale de plata**.

Se retine ca in baza raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au in scris in decizia de impunere din 13.02.2006 la rubrica obligatii fiscale suplimentare si taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare desi potrivit prevederilor art. 92 alin. (3) lit. e) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile pct. 107.1 din HG nr. 1050/2004 privind Normele de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice Giurgiu aveau obligatia emiterii unei decizii de impunere pentru diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita ca obligatie de plata, ca urmare a reverificarii perioadei 01.09.2002 - 30.04.2005, a dobanzilor si a penalitatilor de intarziere.

In acest sens a fost emis Ordinul ministrului finantelor publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, in baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 si art. 196 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care expliciteaza modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidentiaza "Obligatii fiscale suplimentare de plata".

Avand in vedere cele precizate mai sus, faptul ca in decizia de impunere din 13.02.2006 la pct. 2.1.1 s-a in scris in mod eronat obligatia fiscala care reprezinta taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, ca obligatie fiscala suplimentara, se va mentine decizia de

impunere doar pentru suma reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2) In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca subventiile incasate de la Consiliul judetean in vederea acoperirii diferentei dintre pretul de cost si pretul de referinta al energiei termice livrate populatiei sunt legate direct de prețul bunurilor livrate si implicit daca intra in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata.

**In fapt**, in perioada 01.05.2005 - 30.11.2005 S.C. U S.A a practicat preturi de livrare in sectorul energiei electrice si termice, in baza deciziei nr. 436/29.10.2003 emisa de Autoritatea Nationala de Reglementare in domeniul Energiei.

Pentru acoperirea diferentelor de pret la energia termica livrata populatiei S.C. U S.A a beneficiat de subventie de la bugetul Consiliului judetean.

Societatea nu a inclus in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata subventia incasata si nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta.

S.C. U S.A a incasat si in perioada septembrie 2002 - aprilie 2005 de la bugetul local subventii pentru acoperirea diferentelor de pret la energia termica livrata populatiei. Intrucât societatea nu a inclus in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata subventiile incasate si nu a colectat taxa aferenta, organele de inspectie fiscala au procedat la reverificarea perioadei 01.09.2002 - 30.04.2005.

Organele de inspectie fiscala au stabilit la data de 30.04.2005 taxa pe valoarea adaugata de plata in suma mai mare fata de cat era inregistrat de societate in evidenta contabila, rezultand astfel taxa pe valoarea adaugata de plata, pentru care au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

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

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



[...].

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

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

*Subvențiile primite de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor, se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată. Pentru ca subvențiile să fie considerate că sunt legate direct de prețul bunurilor și/sau al serviciilor trebuie să îndeplinească două condiții în mod cumulativ:*

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

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

*Modul de determinare a taxei pe valoarea adăugată:*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Furnizorul primește o subvenție de 100 de unități și în mod distinct T.V.A. aferentă subvenției de 19 unități. La data încasării subvenției furnizorul va colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă subvenției (19 unități), micșorând subvenția primită [...]”.

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

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

[...]”.

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

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

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

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

(2) În situația în care prețul de referință care trebuie facturat către beneficiar este stabilit incluzând și subvenția acordată, iar

subvenția se acordă pe prețul pe unitatea de măsură, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, furnizorul colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă prețului de referință, iar beneficiarul suportă taxa pe valoarea adăugată aferentă acestui preț, astfel:

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține faptul că pentru perioada 01.05.2005 - 30.11.2005, S.C. U S.A a practicat preturi de livrare la energia termică livrată populației în baza Deciziei nr. 436/2003 privind aprobarea preturilor practicate, în sectorul

energiei electrice si termice, de catre S.C. U S.A., emisa de Autoritatea Nationala de Reglementare in domeniul Energiei. Pentru acoperirea diferentelor de pret la energia termica livrata populatiei, S.C. U S.A a beneficiat de subventie de la bugetul Consiliului judetean.

De asemenea, se retine ca pentru perioada mai sus mentionata, subvenția primita de regie este concret determinabilă în prețul energiei termice, fiind stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate, respectiv gigacalorie, asa cum rezulta din Decizia nr. 436/29.10.2003, care la art. 4 precizeaza ca *"se aproba pretul de 334.876 lei/GJ (1.237.110 lei/Gcal), inclusiv TVA, pentru activitatea de productie pe baza de pacura si huila si pentru serviciile de transport si furnizare a energiei termice sub forma de apa fierbinte, destinata populatiei"*, iar potrivit art. 6 *"se aproba pretul de 454.819 lei/GJ (1.904.238 lei/Gcal), inclusiv TVA, pentru activitatea de productie pe baza de pacura si huila si pentru serviciile de transport, distributie si furnizare a energiei termice sub forma de apa fierbinte, destinata populatiei."*

Potrivit art. 7 din decizia mai sus mentionata, *"preturile intra in vigoare incepand cu data de 01.11.2003"*.

Totodata, se retine ca si pentru perioada septembrie 2002 - aprilie 2005 S.C. U S.A a incasat de la bugetul Consiliului judetean, subventii pentru acoperirea diferentelor de pret la energia termica livrata populatiei.

Pentru aceasta perioada S.C. U S.A a practicat preturi de livrare la energia termica livrata populatiei in baza Deciziei nr. 106/05.02.2002 privind aprobarea preturilor pentru activitatea de productie, serviciul de transport al energiei termice, activitatea de productie a energiei electrice, activitatea de productie a apei dedurizate si demineralizate de catre S.C. U S.A, si a Deciziei nr. 768/24.10.2002 privind aprobarea tarifelor pentru serviciile de distributie si furnizare a energiei termice de catre S.C. U S.A, decizii emise de Autoritatea Nationala de Reglementare in domeniul Energiei.

Se retine ca si pentru perioada septembrie 2002 - aprilie 2005, subvenția primita de regie este concret determinabilă în prețul energiei termice, fiind stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate, respectiv gigacalorie, asa cum rezulta din Decizia nr. 106/2002 care precizeaza ca se aproba urmatoarele preturi, inclusiv TVA: pretul pentru activitatea de productie, pe baza de huila si pacura, a energiei termice sub forma de apa fierbinte, destinata populatiei este de 241.507,36 lei/GJ si 1.011.143 lei/Gcal, iar tariful pentru serviciul de transport al energiei termice sub forma de apa fierbinte, destinata populatiei este de 71.909,33 lei/GJ si 301.070 lei/Gcal, precum si din Decizia nr. 768/2002

care la art. 1 "precizeaza ca se aproba tariful de 31.767 lei/GJ (133.000 lei Gcal), pentru serviciile de distributie si furnizare a energiei termice sub forma de apa fierbinte".

Avand in vedere cele de mai sus, precum si prevederile pct. I din Decizia nr. 7/2002 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugată si ale pct. 17 alin. (1) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mai sus mentionate, rezulta faptul ca subventiile acordate de la bugetul local in perioada mai - octombrie 2005 cat si subventiile, acordate in perioada 01.09.2002 - 30.04.2005, sunt legate direct de prețul bunurilor livrate, respectiv a energiei termice livrate populatiei.

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

In acelasi sens, referitor la o speta similara, s-a pronuntat si Directia generala legislatie impozite indirecte.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au diminuat suma negativa a TVA solicitata la rambursare, reprezentand TVA aferenta subventiei incasata in perioada mai - octombrie 2005 si au stabilit TVA de plata ca urmare a necolectarii TVA aferenta subventiei incasata in perioada 01.09.2002 - 30.04.2005, drept pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia formulata de S.C. U S.A va fi respinsa ca neintemeiata.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca ii sunt aplicabile prevederile pct. 17 alin. (4) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora *"nu intra în baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata subventiile sau alocatiile primite de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, care nu sunt legate direct de pretul de vânzare al bunurilor livrate sau al serviciilor prestate, cum sunt: ajutoarele de stat acordate companiilor, societatilor nationale si societatilor comerciale din industria miniera, sprijinul acordat producatorilor agricoli pentru terenurile agricole cultivate, subventiile acordate producatorilor agricoli din sectorul animalier pentru cresterea productiei de carne si a efectivelor de animale, subventiile pentru acoperirea cheltuielilor cu energia electrica pentru irigatii, subventiile pentru acoperirea cheltuielilor de transport public local, subventiile*

*acordate pentru efectuarea de investitii proprii si orice alte subventii care nu îndeplinesc cerintele menionate la alin. (1)", nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat aceste prevederi legale mentioneaza ca nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata subventiile sau alocatiile primite de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, care nu sunt legate direct de pretul de vânzare al bunurilor livrate sau al serviciilor prestate, ori asa cum s-a retinut mai sus, subventiile primite de contestatoare de la consiliul local sunt legate direct de prețul bunurilor livrate, respectiv a energiei termice livrate populatiei.*

Mai mult, societatea nu prezinta argumente si documente din care sa rezulte ca subventiile in cauza nu sunt legate direct de pretul de vânzare al bunurilor livrate.

De asemenea, argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca S.C. U S.A a prezentat deconturi pentru calculul subventiei fara taxa pe valoarea adaugata, care au fost inaintate Consiliului judetean, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat avand in vedere cele retinute mai sus si in conformitate cu prevederile legale anterior precizate, in baza de impozitare a TVA se cuprinde si subventia incasata de la bugetul local de catre societate, astfel aceasta avea obligatia solicitarii de la bugetul local si a TVA aferenta subventiei incasate si colectarii acesteia.

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

**3)** In ceea ce priveste dobanzile si penalitati de intarziere aferentei taxei pe valoarea adaugata, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in sarcina regiei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si sumele cu titlu de majorari de intarziere si penalitati de intarziere reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***", art. 33 din Legea nr. 345/2002, republicata, privind taxa pe valoarea adaugata, art. 13 si art. 14 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, art. 115, art. 116 si art. 121 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

4) In ceea ce priveste sumele reprezentand taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care S.C. U S.A nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.

**In fapt**, prin decontul de taxa pe valoarea adaugata din 23.12.2005, S.C. U S.A a solicitat restituirea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in luna noiembrie 2005.

Prin raportul de inspectie fiscala din 13.02.2006, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, organele de inspectie fiscala au diminuat suma negativa a taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare. Societatea a prezentat argumente pentru o parte din suma, pentru care, asa cum s-a retinut la pct. 1 din prezenta decizie contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, pentru diferenta societatea neprezentand argumente in sustinerea contestatiei.

Pentru perioada mai - octombrie 2005 s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata pentru care au fost calculate dobanzi si penalitatile de intarziere.

S.C. U S.A a incasat si in perioada septembrie 2002 - aprilie 2005 de la bugetul local subventii pentru acoperirea diferentelor de pret la energia termica livrata populatiei. Intrucat societatea nu a inclus in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata subventiile incasate si nu a colectat taxa aferenta, organele de inspectie fiscala au procedat la reverificarea perioadei 01.09.2002 - 30.04.2005.

Prin raportul de inspectie fiscala din 07.10.2004, S.C. U S.A a beneficiat de rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.06.2004 - 31.08.2004, suma ce a fost compensata cu obligatiile restante la bugetul de stat.

Pentru taxa pe valoarea adaugata incasata necuvenit in data de 07.10.2004, au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

**In drept**, potrivit art. 176 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, "*contestatia se formulează în scris si va cuprinde:*

[...]

*c) motivele de fapt si de drept;*

[...]", coroborat cu pct. 12.1 lit. b din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

[...]

*b) nemotivata, 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;*

*[...]*".

Având în vedere cele de mai sus, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă.

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că, deși contestă taxa pe valoarea adăugată, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, mai sus menționate, S.C. U S.A nu aduce în susținerea contestației nici un argument de fond care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală și nu prezintă o altă situație privind modul de calcul al accesoriilor.

Având în vedere cele precizate mai sus, se va respinge contestația formulată de S.C. U S.A pentru acest capăt de cerere ca nemotivată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 18 alin. (1) lit. b din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, Decizia nr. 7/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind taxa pe valoarea adăugată, art. 137 alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 17 alin. (1), alin. (2) și alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art. 179 și art. 186 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## **DECIDE**

**1)** Anularea punctului 2.1.1 al Deciziei de impunere din 13.02.2006 emisă de Direcția generală a finanțelor publice pentru taxa pe valoarea adăugată.

**2)** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. U S.A** pentru sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**3)** Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. U S.A** pentru sume reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.



**Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.**