



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17 sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : contestații.anaf@mfinante.ro

DECIZIA NR. _281_ / _04.08. _2009 privind soluționarea contestațiilor depuse de ADM înregistrate la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice – activitatea de inspecție fiscală prin adresele nr./18.06.2009 și nr./16.07.2009 înregistrate la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr./26.06.2009 și nr./23.07.2009 cu privire la contestațiile formulate de Adm.

Contestația înregistrată sub nr./26.06.2009 a fost formulată împotriva procesului verbal de control financiar nr./15.05.2009 și privește suma de lei reprezentând subvenții solicitate pentru luna aprilie 2009 prin decontul justificativ, respinse la avizare.

Contestația înregistrată sub nr./23.07.2009 a fost formulată împotriva procesului verbal de control financiar nr./16.06.2009 și privește suma de lei reprezentând subvenții solicitate pentru luna mai 2009 prin decontul justificativ, respinse la avizare.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că procesele verbale de control financiar au fost încheiate în data de 15.05.2009 și respectiv data de 16.06.2009 iar contestațiile au fost înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii sub nr./11.06.2009 și respectiv sub nr./13.07.2009, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestațiilor.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, societatea regăsindu-se în anexa 1 la poziția din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.1354/2007 privind actualizarea marilor contribuabili din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările ulterioare și având în vedere prevederile pct.9.5 din Ordinul Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit cărora *“In situatia in care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii, formulate de aceeași persoana fizica sau juridica impotriva unor titluri de creanța fiscală, sau alte acte administrative fiscale incheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizand aceeași categorie de obligatii fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, daca prin aceasta se asigura o mai buna administrare și valorificare a probelor in rezolvarea cauzei”*, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de Adm.

I. Prin contestațiile formulate contestatoarea invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

Contestatoarea arată că în lunile aprilie și mai 2009 a prezentat pentru avizare deconturile justificative privind utilizarea subvențiilor de la buget întocmit la data de 30.04.2009 pentru valoarea totală de lei și întocmit la data de 31.05.2009 pentru valoarea totală de lei

În urma verificării deconturilor justificative s-a respins la avizare subvenția pentru suma de lei pentru luna aprilie și pentru suma lei pentru luna mai reprezentând TVA aferentă achizițiilor efectuate fiind persoană impozabilă cu regim mixt în sensul art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru desfășurarea activității principale A susține că beneficiază de subvenții de la bugetul de stat și această activitate nu generează venituri impozabile, prin aplicarea regimului mixt de deducere, iar TVA aferentă acestei activități a fost inclusă în prețul de intrare a materialelor și în valoarea serviciilor achiziționate, devenind în acest mod element de cheltuielă.

Pe lângă activitatea subvenționată A desfășoară și activități purtătoare de profit – activitate cu deducere integrală a TVA, iar unele operațiuni nu pot fi atribuite strict activității fără drept de deducere sau activității cu drept de deducere, A înregistrează parțial pe costuri TVA aferentă acestor operațiuni prin aplicarea pro-ratei.

Societatea sustine că nu se poate face o disjunție între principalul (cheltuiala înscrisă pe factură) și accesoriul (TVA aferentă) care urmează calea principalului și numai dreptul de deducere poate face această disjunție legală, iar acest mod de lucru este prevăzut de Legea nr.571/2003 urmare a încadrării în regimul mixt de deducere prin aplicarea art. 147 alin.2 și art.145 alin.2 lit.a), articole de lege la care nu se face referire în conținutul procesului verbal de control financiar.

Contestatoarea solicită admiterea contestației și acordarea dreptului la subvenție pentru suma de lei solicitată prin decontul pe luna aprilie 2009 și respectiv pentru suma de lei solicitată prin decontul pe luna mai 2009, iar în cazul soluționării nefavorabil, organul de soluționare să argumenteze în cuprinsul motivării deciziei faptul ca alte sucursale din cadrul A beneficiază de subvenționarea totală a cheltuielilor cu includerea TVA nededus în decontul justificativ.

II. Prin procesele verbale de control financiar încheiate în data de 15.05.2009 și 16.06.2009 organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice – Activitatea de inspecție fiscală au constatat că prin deconturile justificative agentul economic a solicitat pe luna aprilie 2009 subvenții în sumă totală de lei din care s-a aprobat suma de lei, iar pentru luna mai 2009 subvenții în sumă totală de lei din care s-a aprobat suma de lei, diferența reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare realizării activităților subvenționate, înregistrate eronat în conturile de cheltuieli.

Din controlul efectuat asupra decontului justificativ pentru luna aprilie 2009, organele de control au constatat că sucursala a inclus în decont suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale și servicii necesare realizării activităților subvenționate, din care :

- taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare realizării activităților prevăzute la art.41 alin.4) din Legea nr.138/2004,
- taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe facturile primite de la terți.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sucursala nu are dreptul să primească subvenție pentru TVA înregistrată pe cheltuieli în decontul justificativ, întrucât subvenția se acordă pentru acoperirea cheltuielilor necesare desfășurării activității și nu pentru prețurile serviciilor prestate.

Cheltuielile necesare desfășurării activității, suportate din subvenții de la bugetul de stat sunt cheltuieli de investiții, administrative, materiale și de personal, necesare exploatarei, întreținerii, reparațiilor și administrării amenajărilor de îmbunătățiri funciare, care nu sunt amenajări de irigații și se finanțează integral de la bugetul de stat și care **nu cuprind TVA** aferentă acestor operațiuni.

Astfel, TVA de dedus nu reprezintă cheltuială efectivă, iar faptul că această activitate specifică este subvenționată de la buget nu conduce la reîncadrarea operațiunii în categoria celor neimpozabile din punct de vedere TVA și includerea TVA facturată de furnizori pe costuri.

Conducerea sucursalei a justificat înregistrarea în conturile de cheltuieli a valorii totale a facturilor primite în conformitate cu prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 care reglementează modul de deducere a TVA pentru persoanele impozabile în regim mixt.

Organele de control financiar au constatat că sucursala nu se încadrează în prevederile legale invocate de aceasta deoarece:

- în conformitate cu prevederile art.41 din Legea nr.138/2004 sucursala primește subvenții de la bugetul de stat pentru acoperirea în totalitate sau în parte a cheltuielilor necesare desfășurării activității și nu pentru prețul bunurilor livrate și a serviciilor prestate,

- sucursala nu realizează operațiuni scutite și nu efectuează achiziții destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, așa cum sunt clar menționate la art.145 alin.5) din Legea nr.571/2003;

- sucursala nu efectuează achiziții de bunuri și servicii pentru care nu se cunoaște destinația, așa cum se precizează la art.147 alin.5) din Legea nr.571/2003, întrucât achizițiile efectuate de aceasta sunt justificate și le este clar cunoscută destinația, ele generând cheltuieli stabilite pe baza planurilor tehnice și a contractelor încheiate cu terții furnizori, iar decontul de cheltuieli se întocmește lunar pe baza situațiilor de lucrări și a facturilor emise de furnizori.

În concluzie, deconturile justificative trebuie să conțină cheltuieli deja efectuate și cu destinație precisă, fără ca acestea să includă și taxa pe valoarea adăugată facturată de furnizori, drept pentru care organele de control financiar au procedat la recalcularea subvențiilor solicitate, acceptând la avizare din suma solicitată pentru luna aprilie 2009 de lei suma de lei, iar diferența de lei reprezentând TVA cuprinsă pe cheltuieli fiind respinsă la avizare.

De asemenea, pentru luna mai 2009 din suma solicitată la avizare de lei s-a acceptat suma de lei, iar diferența de lei reprezentând TVA cuprinsă pe cheltuieli fiind respinsă la avizare.

III. Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul de control financiar, se rețin următoarele :

cauza supusă soluționării este dacă sucursala contestatoare are dreptul să primească subvenție pentru TVA cuprinsă pe cheltuieli în deconturile justificative în condițiile în care subvenția se acordă pentru acoperirea cheltuielilor necesare desfășurării activității și nu pentru prețurile serviciilor prestate.

In fapt, prin deonturile justificative sucursala a solicitat subvenții de la bugetul de stat, pentru luna aprilie 2009 suma de lei, iar pentru luna mai 2009 suma de lei reprezentând cheltuieli pentru lucrări de exploatare, desecare, drenaj, de intretinere și reparații în amenajările de imbunătățiri funciare, incluzând în cheltuieli și taxa pe valoarea adaugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților respective.

In urma recalculării subvențiilor solicitate organele de control financiar au acceptat la avizare pe luna aprilie 2009 suma de lei si au respins la avizare suma de lei, iar pentru luna mai 2009 au acceptat la avizare suma de lei și au respins la avizare suma de lei, reprezentând TVA înregistrată în contul de cheltuieli efectuate pentru activitatea de exploatare.

In drept, potrivit art.41 alin.1) din Legea îmbunătățirilor funciare nr.138/2004 republicată :

“1) Finanțarea cheltuielilor curente ale Administrației se asigură din venituri proprii și din subvenții de la bugetul de stat”,
iar la alin.4) din același act normativ se precizează :

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

La art.9 din Ordinul ministrului agriculturii, pădurilor și dezvoltării rurale nr.1230/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind alocarea și acordarea subvențiilor de la bugetul de stat pentru acoperirea unor categorii de cheltuieli necesare desfășurării activităților de îmbunătățiri funciare se prevede :

“Cheltuielile administrative, materiale și de personal necesare desfășurării activităților Administrației, se acoperă total sau parțial din subvenții de la bugetul de stat, conform prevederilor art. 41 alin. (4) din Legea nr. 138/2004, cu modificările și completările ulterioare.”

In temeiul prevederilor legale de mai sus, se reține că sucursala primește subvenții de la bugetul de stat numai pentru acoperirea cheltuielilor necesare desfășurării activității.

Cheltuielile necesare desfășurării activității, suportate din subvenții de la bugetul de stat sunt cheltuieli de investiții, administrative, materiale și de personal, necesare exploatarei, întreținerii, reparațiilor și administrării amenajărilor de îmbunătățiri funciare, respectiv costul prestărilor de servicii si/sau lucrărilor executate, exclusiv TVA.

Potrivit art.127 alin.2) și 3) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene :

“(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al immobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(3) Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.”

Cu urmare, subvențiile primite de la bugetul de stat acoperă costul prestațiilor executate nu și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale care reprezintă un impozit indirect datorat bugetului de stat.

Achizițiilor efectuate de sucursală li se cunoaște clar destinația, ele generând cheltuieli stabilite pe baza planurilor tehnice și a contractelor încheiate cu terții furnizori, iar decontul justificativ de cheltuieli se întocmește lunar, pe baza situațiilor de lucrări și a facturilor emise de furnizori, cu încadrarea în planurile de cheltuieli defalcate pe elemente, așa cum este prevăzut la art.12 lit.d) din Ordinul ministrului agriculturii, pădurilor și dezvoltării rurale nr.1230/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind alocarea și acordarea subvențiilor de la bugetul de stat pentru acoperirea unor categorii de cheltuieli necesare desfășurării activităților de îmbunătățiri funciare

“d) decontul justificativ de cheltuieli se întocmește lunar de fiecare sucursală, pentru perioada raportată, cumulativ de la începutul anului, pe baza situației lucrărilor și a facturilor emise de terții furnizori, cu încadrarea în planurile tehnice și în devizele de lucrări, și este verificat și avizat de organele de control financiar teritoriale.”

Cheltuielile ce urmează a se subvenționa sunt detaliate după planul aprobat pentru activitatea respectivă pe feluri de cheltuieli și pe activități.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că sucursala a înregistrat în conturile de cheltuieli întreaga valoare a facturilor primite inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților prevăzute la art.42 alin.4) din Legea îmbunătățirilor funciare nr.138/2004 :

“a) exploatarea, întreținerea, reparațiile și administrarea amenajărilor de îmbunătățiri funciare declarate de utilitate publică, care nu sunt amenajări de irigații, total de la bugetul de stat;

b) lucrărilor de întreținere și reparații de natura investițiilor la prizele de apă pentru irigații, dragarea/decolmatarea șenalelor, andocarea și reparațiile specifice stațiilor de pompare plutitoare, reparațiile accidentale, intervențiile pentru înlăturarea efectelor calamităților naturale asupra infrastructurii de irigații, total de la bugetul de stat;

c) acțiunilor de apărare împotriva inundațiilor, fenomenelor meteorologice periculoase și accidentelor la construcțiile hidrotehnice, precum și constituirii stocurilor de materiale și mijloace de apărare, mijloace de intervenție și avertizare, mijloace fixe și echipamente de protecție, siguranță și cazarmament, care se realizează conform normativelor în vigoare, total de la bugetul de stat;

d) reabilitarea infrastructurii aparținând domeniului public al statului din amenajările de îmbunătățiri funciare existente sau conservarea obiectivelor de investiții sistate ori întrerupte temporar, total de la bugetul de stat;

e) reabilitarea infrastructurii aparținând domeniului privat al statului din amenajările de îmbunătățiri funciare existente, parțial de la bugetul de stat;

f) protecția mediului prin lucrări de îmbunătățiri funciare și monitorizarea efectelor acestor lucrări, total de la bugetul de stat;

g) informarea publică și instruirea în domeniul îmbunătățirilor funciare, parțial de la bugetul de stat;

h) funcționarea sistemului național de supraveghere, evaluare, prognoză și avertizare privind efectele economice și ecologice ale activităților de îmbunătățiri funciare, total de la bugetul de stat;

i) conservarea și asigurarea pazei amenajărilor de îmbunătățiri funciare neutilizate, aflate în conservare, total de la bugetul de stat;

j) salarizarea personalului prevăzut în statele de funcții ale unității centrale, ale sucursalelor teritoriale și ale unităților de administrare ale Administrației, precum și cheltuielile curente necesare funcționării acestora, parțial de la bugetul de stat;

k) paza amenajărilor de îmbunătățiri funciare în afara perioadei de utilizare, total de la bugetul de stat;

l) executarea probelor tehnologice, epuizamentelor și consumul de energie pe perioada nefuncționării, total de la bugetul de stat”,
cheltuieli care au fost incluse în decontul justificativ depus pentru perioada ianuarie - decembrie 2008.

Cu privire la afirmația contestatoarei că se încadrează la persoana impozabilă cu regim mixt în sensul art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din instrumentarea speței de către organele de control financiar rezultă că sucursala nu a realizat operațiuni scutite fără drept de deducere, așa cum sunt precizate la art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, așa cum s-a precizat anterior, sucursala nu efectuează achiziții pentru care nu se cunoaște destinația întrucât achizițiile efectuate de sucursală sunt justificate și le este clar cunoscută destinația, ele generând cheltuieli stabilite pe baza planurilor tehnice și a contractelor încheiate cu terții furnizori, iar decontul justificativ de cheltuieli se întocmește lunar, pe baza situațiilor de lucrări și a facturilor emise de furnizori.

In concluzie, decontul justificativ trebuie să conțină cheltuieli deja efectuate și cu destinație precisă, fără ca acestea să includă și taxa pe valoarea adăugată.

Cu privire la afirmația contestatoarei care îmbracă aspectul unei reclamații potrivit căreia "sucursala nu beneficiază de subvenționarea totală a cheltuielilor în timp ce alte sucursale din cadrul A beneficiază de acest drept cu includerea TVA-ului nededus în decontul justificativ întocmit conform Ordinului MADR nr.1230/2005", aceasta a făcut obiectul adresei nr./25.05.2009 înaintată Direcției Generale de Control Financiar din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru a fi analizată și a dispune măsurile care se impun

Având în vedere documentele aflate la dosar și prevederile legale incidente speței se reține că în mod legal organele de control au respins la avizare subvenția în sumă de lei reprezentând în fapt TVA cuprinsă în cheltuielile din decontul justificativ în sumă totală de lei aferentă lunii aprilie 2009 și subvenția în sumă de lei reprezentând TVA cuprinsă în cheltuielile din decontul justificativ în sumă totală de lei aferentă lunii mai 2009.

Ca urmare, față de prevederile legale fiscale sucursala nu aduce argumente de fapt sau documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată la verificare.

Pe cale de consecință, se vor respinge contestațiile ca neîntemeiate.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art.41 alin.4) din Legea nr.138/2004, art.9 din Ordinul ministrului agriculturii, pădurilor și dezvoltării rurale nr.1230/2005 coroborat cu art.206 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de ADM pentru suma de lei reprezentând

- taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților de exploatare, cuprinsă pe cheltuieli în decontul justificativ pentru utilizarea subvențiilor de la bugetul de stat pe luna aprilie 2009 și respinsă la avizare,

- taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților de exploatare, cuprinsă pe cheltuieli în decontul justificativ pentru utilizarea subvențiilor de la bugetul de stat pentru luna mai 2009 și respinsă la avizare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel, în termen de 6 luni de la data comunicării.

