



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrație 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. _461_ / _28.12. 2009 privind soluționarea contestației depusă de ADM înregistrate la Agenția Națională de Administrație Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr./02.12.2009 înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr./08.12.2009 cu privire la contestația formulată de Adm.

Contestația a fost formulată împotriva proceselor verbale de control financiar nr./03.11.2009 și nr./17.11.2009 și privește suma totală de lei reprezentând :

- subvenție solicitată pentru luna septembrie 2009 prin decontul justificativ, respinsă la avizare,
- subvenție solicitată pentru luna octombrie 2009 prin decontul justificativ, respinsă la avizare

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 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 03.11.2009, respectiv 17.11.2009, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr./24.11.2009, conform ștampilei serviciului registratură aplicată pe originalul contestației

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 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de Adm.

I. Prin contestația formulată contestatoarea invocă în susținerea cauzei că,

în luna octombrie 2009 a prezentat pentru avizare decontul justificativ privind utilizarea subvențiilor de la buget, întocmit la data de 30.09.2009, pentru valoarea totală de lei, din care pentru luna septembrie suma de lei, iar în luna noiembrie 2009 a prezentat spre avizare decontul justificativ întocmit la data de 31.10.2009 pentru valoarea de lei, din care pentru luna octombrie suma de lei.

În urma verificării deconturilor justificative s-a respins la avizare subvenția pentru suma de lei reprezentând diferența între subvenția solicitată și cea aprobată pentru luna septembrie 2009 și, respectiv suma de lei reprezentând diferența între suma solicitată și cea aprobată pentru luna octombrie 2009.

Suma respinsă la avizare reprezintă TVA aferentă achizițiilor efectuate, iar A este persoană juridică impozabilă cu regim mixt în sensul art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru desfășurarea activității, A beneficiază de subvenții de la bugetul de stat, iar activitatea de întreținere și reparații nu generează venituri impozabile și prin aplicarea regimului mixt de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei activități nu a fost dedusă, ci a fost inclusă în valoarea serviciilor și materialelor achiziționate, devenind în acest mod un element de cheltuială.

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 susține că nu se poate face o disjuncție între principalul (cheltuiala facturată) și accesoriul (TVA aferentă) care urmează calea principalului și numai dreptul de deducere poate face această disjuncție 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 dreptul la subvenție pentru suma totală de lei solicitată prin decontul întocmit la 30.09.2009 și, respectiv prin decontul întocmit la 31.10.2009, iar în cazul soluționării nefavorabile solicită dreptul de deducere în conformitate cu prevederile Cap.X din Codul fiscal și 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 03.11.2009 și respectiv 17.11.2009 organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Prahova au constatat că prin deconturile justificative agentul economic a solicitat pentru luna septembrie 2009 subvenții în sumă totală de lei din care s-a avizat suma de lei, iar pentru luna octombrie 2009 subvenții în sumă totală de lei din care s-a avizat suma de lei, diferența reprezentând TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare realizării activităților subvenționate, înregistrate eronat în conturile de cheltuieli.

În cuprinsul proceselor verbale de control financiar s-a precizat că subvenția solicitată cuprinde și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii necesare realizării activităților subvenționate precum și taxa pe valoarea adăugată rezultată urmare aplicării pro-ratei.

În conformitate cu prevederile Legii nr.138/2004, finanțarea cheltuielilor curente cât și cheltuielilor administrative, materiale și de personal necesare desfășurării activităților administrației se acoperă total sau parțial din subvenții de la bugetul de stat.

De asemenea, sucursala efectuează achiziții pentru care se cunoaște clar destinația, acestea 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.

Intrucât prin deconturile justificative sucursala a solicitat subvenții în care era inclusă și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților de exploatare, desecare, drenaj, reparații și întreținere în amenajările de îmbunătățiri funciare, organele de control au procedat la recalcularea subvențiilor solicitate.

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,

cauza supusă soluționării este dacă sucursala contestatoare are dreptul să primească subvenție pentru TVA cuprinsă pe cheltuieli în decontul

justificativ în condițiile în care subvenția se acordă pentru acoperirea cheltuielilor necesare desfășurării activității și nu pentru prețurile serviciilor prestate.

În fapt, prin deonturile justificative sucursala a solicitat subvenții de la bugetul de stat pentru luna septembrie 2009 suma de lei, iar pentru luna octombrie 2009 suma de lei reprezentând cheltuieli pentru lucrări de exploatare, desecare, drenaj, de întreținere și reparații în amenajările de îmbunătățiri funciare, incluzând în cheltuieli și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților respective.

În urma recalculării subvențiilor solicitate organele de control financiar au acceptat la avizare pentru luna septembrie 2009 suma de lei și au respins la avizare suma de lei, iar pentru luna octombrie 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.

În drept, potrivit art.42 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.1230/23.11.2005 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.”

În 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 exploatareii, întreținerii, reparațiilor și administrării amenajărilor de îmbunătățiri funciare, respectiv costul prestațiilor de servicii și/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.”

Ca 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, cumulată 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) protecției mediului, prin lucrări de îmbunătățiri funciare și monitorizarea efectelor acestor lucrări, inclusiv lucrări de amenajamente silvice, 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) salarizării personalului prevăzut în statele de funcții ale unității centrale, ale sucursalelor teritoriale și unităților de administrare ale Administrației, altor cheltuieli de personal, precum și cheltuielilor 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, epuizmentelor și consumul de energie pe perioada nefuncționării, total de la bugetul de stat”, cheltuieli care au fost incluse în deconturile justificative depuse pentru lunile septembrie și octombrie 2009.

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.

În 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 solicitarea contestatoarei de a i se acorda dreptul de deducere a sumelor respinse la avizare în conformitate cu prevederile Cap.X din Codul fiscal, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu a făcut obiectul actului de control și, în consecință organul de soluționare nu se poate pronunța, motiv pentru care această solicitare nu poate fi analizată în procedura de soluționare a contestației îndreptată împotriva procesului verbal nr./23.07.2009, conform art.206 alin.2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală **„Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fisca”**.

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 ANIF RA beneficiază de acest drept cu includerea TVA-ului nededucus 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 totală de lei reprezentând în fapt TVA cuprinsă în cheltuielile din deconturile justificative aferente lunilor septembrie și octombrie 2009.

Ca urmare, față de prevederile legale incidente cauzei sucursala nu aduce argumente de fapt sau documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată la verificare, motiv pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată.

Pentru considerentele reținute și în temeiul art.42 alin.4) din Legea nr.138/2004, art.9 din Ordinul ministrului agriculturii, pădurilor și dezvoltării rurale nr.1230/2005, art.127 din OMFP nr.1752/2005 coroborat cu art.206 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de ADM împotriva proceselor verbale de control financiar nr./03.11.2009, respectiv nr./17.11.2009 pentru suma totală de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților de exploatare, cuprinsă pe cheltuieli în deconturile justificative pentru utilizarea subvențiilor de la bugetul de stat pentru lunile septembrie - octombrie 2009 și repinsă la avizare,

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