



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția ***



DECIZIA nr. _____ / _____ 2009
privind soluționarea contestației depusa de
S.C. * S.A. din loc.*

**înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția *
nr. ***

Direcția * din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili prin adresa nr. *, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția * sub nr. * asupra contestației formulată de **S.C. * S.A. din loc.***

Societatea se îndreaptă împotriva deciziei de impunere nr. *, Raportului de inspecție fiscală nr. *, precum și a Procesului verbal, din data de *, încheiate de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu privire la suma totală de * lei reprezentând:

- * lei “Venituri din ajutoare se stat recuperate”
- * lei accesorii.

În raport de data comunicării deciziei de impunere nr. * și Dispoziției de măsuri nr. *, * astfel cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală în data de *, conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație.

Procesul verbal de control încheiat în *, înregistrat în Registrul unic de control sub nr. * a fost semnat de reprezentantul societății în data de *, conform mențiunii de pe fila * a actului de control, semnătura reprezentantului societății

fiind confirmată cu ștampila și au anexat un punct de vedere în care societatea își exprimă opinia față de constatările înscrise în actul de control. Acest punct de vedere va fi calificat drept contestație de organul de soluționare, argumentele cuprinse în acest "punct de vedere", urmând a fi analizate pe fond.

Cât privește contestația nr.* înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în data de *, deși societatea se îndreaptă și împotriva procesului verbal de control financiar având în vedere că este depusă în afara termenului de 30 de zile în raport de data comunicării procesului verbal, argumentele cuprinse în aceasta contestație în ceea ce privește procesul verbal nu vor fi analizate pe fond.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.207 și art.209 (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulate de **S.C. * S.A.**

I. Prin contestația formulată, **S.C.* S.A.** arată că prin actele atacate s-a dispus pentru **anul 2003** o suma de * lei încasată de la societățile miniere în zilele de 23 și 24 decembrie 2003 și virată în mod necuvenit la S.C. * S.A. București, în data de * va fi recuperată de la S.C. * S.A. și restituită societăților miniere de la care a fost încasată.

Societatea arată că organul fiscal a constatat faptul că au fost încălcate prevederile Legii bugetului de stat pe anul 2003 nr.631/2002 cu modificările și completările ulterioare și pct.3.1. din OMFP nr.1746/2003 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2003, ca temei de drept al măsurii fiind invocate prevederile art. 14 din OG 87/2003.

Societatea arată că pentru **anul 2005** s-a dispus că suma de * lei încasată de la sectorul feroviar și virată în mod necuvenit la S.C. * S.A. după data de* va fi recuperată de la această societate și virată în contul 20.30.01.03 "Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți"

Suma de * lei reprezentând majorări și penalități va fi virată de către societatea contestatoare la bugetul de stat.

Societatea arată că organul fiscal a constatat faptul că au fost încălcate prevederile Legii 511/2004 cu modificările și completările ulterioare și pct. 3.1. din OMFP 1952/2005 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005.

Ca temei legal pentru calculul dobânzilor și majorărilor de întârziere sunt invocate "prevederile art. 3 din OG 9/2000, Legea nr. 356/2002, pentru perioada

* - respectiv art.9 al.3 din OUG 37/2008 privind reglementarea unor măsuri financiare în domeniul bugetar pentru perioada *."

Societatea contestatoare susține că decizia de impunere nr.*și actele încheiate de reprezentanții Agenției Naționale de Administrare Fiscală în baza cărora s-a emis decizia de impunere sunt netemeinice și nelegale, pentru următoarele motive:

Societatea arată ca reprezentanții ANAF au constatat faptul că atât în anul 2003, cât și în anul 2005 sumele încasate din sectorul minier respectiv din sectorul transporturilor feroviare au fost virate cu încălcarea prevederilor legale, după data de 01 ianuarie al anului următor la S.C. * S.A., respectiv la S.C. * S.A.

Societatea arată că prevederile actelor normative invocate sunt identice în ambele situații, inspectorii ANAF tratează în mod diferit restabilirea legalității prin măsurile impuse, în primul caz societatea fiind obligată să recupereze sumele decontate de la S.C. *S.A. și să le restituie sectorului minier, iar în cel de al doilea să recupereze de la S.N.*S.A., sumele provenite din sectorul transporturilor feroviare și să le restituie la bugetul de stat, fiind considerate venituri din ajutoare de stat recuperate.

Societatea susține că decizia de impunere este netemeinică și nelegală în condițiile în care perioada verificată a fost * și perioada pentru care s-au calculat obligații fiscale accesorii *

Societatea consideră că măsurile dispuse de către inspectorii fiscali nu pot fi aduse la îndeplinire deoarece sumele aferente anului 2003 sunt prescrise, astfel încât societatea contestatoare este în imposibilitatea de a recupera * lei de la S.C. *S.A. și de a-i vira sectorului minier de unde au fost încasate.

Recuperarea sumei de * lei de la S.C. *S.A. este imposibilă datorită împlinirii termenului de prescripție de trei ani în raport de relațiile comerciale desfășurate cu această societate.

Societatea susține că schimbarea circuitului plăților efectuate în anii 2003, respectiv 2005 în conformitate cu prevederile Legilor bugetului de stat nr. 631/2002, respectiv a Legii nr. 511/2004 ar fi în totală contradicție cu litera și spiritul acestor reglementări legale.

Societatea arată că nu au fost respectate prevederile art.94 din Codul de Procedură Fiscală.

Societatea contestatoare susține că nu a fost beneficiara subvențiilor, astfel încât nu sunt incidente prevederile art. 3.1. (1) din OMFP 1746/2003, ale pct. 3.2. din OMFP 1952/2005 și nici ale pct. 9 din OUG 37/2008, beneficiarii subvențiilor fiind:

- În temeiul art. 17 din OG 87/2003 - beneficiar al subvențiilor este transportul feroviar public de călători, în speta SNTFC "CFR Călători"

- In temeiul art. 14 din OG 87/2003 - beneficiar al subventiilor este sectorul minier
- In temeiul art. 16(1) din Legea nr. 511/2004- beneficiar al subventiilor este sectorul minier
- In temeiul art. 16 (3) din Legea nr. 511/2004 - beneficiar al subventiilor este transportul feroviar public de calatori, in speta SNTFC "CFR Calatori.

Societatea arata ca nu a beneficiat de nici o gratuitate astfel incat sa se acorde caracter de subventie sumelor primite de la unitatile sectorului minier, respectiv transportul feroviar de calatori, ci a primit contravaloarea energiei electrice furnizate beneficiarilor subventiilor.

Societatea sustine ca a respectat prevederile actelor normative citate mai sus, prin virarea sumelor incasate la destinatarii lor finali, asa cum erau nominalizati in legea bugetului de stat, respective* si *.

Societatea arata ca din circuitul plăților prevăzut de legea bugetului de stat doar SN "*" și Unitățile Miniere erau beneficiare ale subvenției, toate celelalte plăți urmau să se efectueze prin prisma obligațiilor contractuale existente între părțile implicate, pentru deblocarea situației economico-financiare.

Societatea arata ca din insasi formularea care a constituit obiectul controlului si anume "verificarea modului de utilizare a sumelor reprezentand subventii alocate sectorului minier si de transport feroviar public de calatori, conform legilor bugetului de stat din perioada 2003 – 2005", rezultă fără echivoc cine sunt beneficiarii subventiilor acordate: societățile comerciale din sectorul minier și transport feroviar public de călători.

Societatea sustine ca dispozițiile prevazute la pct.3.1. alin. (1) din OMFP 1746/2003 nu sunt aplicabile deoarece societatea contestatoare nu a fost beneficiar al subventiilor acordate de la buget.

Societatea arata ca organul de control a interpretat gresit obligatia beneficiarilor directi ai subventiei aveau obligatia conform dispozitiilor legale sa faca plati pana la 31 decembrie ai anilor bugetari supusi verificarii catre furnizorul de energie electrica, iar in intervalul 01-31 ianuarie al anului urmator sa se efectueze regularizarea sau restituirea sumelor nefolosite, organul de control extinzand aceasta obligatie intregului circuit financiar, respectiv si asupra agentilor economici care nu erau beneficiari directi ai subventiei respective, dar care aveau calitatea de creditori ai acestora.

Societatea sustine ca organul de control a interpretat gresit aplicabilitatea actelor normative invocate in raportul de inspectie fiscala tuturor agentilor economici din circuitul financiar, confundand acordarea beneficiarilor directi ai acestora cu destinatia acestor subventii, respective achitarea energiei electrice consumate de catre beneficiarii acestora.

Societatea arata ca prin raportul de inspectie fiscala s-a retinut ca o abatere disciplinara faptul ca a virat in cursul lunii ianuarie sume incasate la sfarsitul anului, reprezentand contravaloarea energiei electrice consumate de catre beneficiarii directi ai subventiei.

Societatea contesta suma de * lei reprezentand majorari de intarziere, considerand ca acestea sunt calculate nu numai in mod neintemeiat raportat la faptul ca reprezinta obligatii fiscale accesorii, dar si la temeiul de drept invocat de catre inspectorii fiscali.

Societatea arata ca prin raportul de inspectie fiscala, inspectorii Agentiei Nationale de Administrare Fiscala au calculat dobanzi si majorari de intarziere pana la data de * pentru sumele incasate la sfarsitul anilor 2003,2005 si virate in luna ianuarie a anului urmator catre SC *SA, SC * SA in ciuda faptului ca viramentele au efectuat in conformitate cu prevederile legale.

Contestatoarea considera ca nu se poate retine culpa societatii in virarea sumei in primele zile lucratoare ale anului urmator, cata vreme programul trezoreriilor a fost reglementat prin OMFP 1746/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2003, respectiv 1952/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005.

Societatea solicita desființarea actelor atacate si exonerarea de la plata a sumelor stabilite de catre inspectorii fiscali.

Prin contestatia indreptata impotriva deciziei de impunere au fost reluate argumentele cuprinse in contestatia anexata procesului verbal semnat in data de *.

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

Perioada supusă verificării a fost : *

Verificarea s-a efectuat în baza următoarelor acte normative :

- Legea bugetului de stat pe anul 2003 - Legea 631/2002;
- OG 87/2003 privind rectificarea bugetului de stat pe anul 2003 care a completat Legea 631/2002;

- Normele Metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2003 aprobate prin OMFP 1746/2003 ;
- Legea bugetului de stat pe anul 2005 – Legea 511/2004 ;
- Normele Metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005 aprobate prin OMFP 1952/2005 ;

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

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

Diferența de * lei a fost încasată de societate în data de 23 -24.12.2003 și a fost virată către SC * SA în data de 07.01.2004. Organele de control financiar au dispus societății să recupereze de la SC * SA suma de * lei și să o vireze unităților miniere de la care a fost încasată.

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

Organele de control financiar au constatat că **S.C.* S.A** a virat la **S.C. * S.A** în anul 2005 suma de * lei reprezentând contravaloarea energiei electrice subvenționate pentru anul 2005. Această sumă nu a fost regularizată cu bugetul statului până la data de 31.01.2006, așa cum se prevede la pct. 3.1. din OMFP 1952/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetare a anului 2005.

Potrivit reglementărilor legale, organele de control au stabilit ca **S.C. * S.A** trebuie să restituie bugetului de stat suma de * lei și să plătească majorări de întârziere în suma de* lei.

1. Referitor la excepția prescripției dreptului organelor de control financiar de a dispune măsuri cu privire la contravaloarea energiei electrice subvenționate aferent anului 2003,

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța pe fond în condițiile în care acest capăt de contestație referitor la

prescriptie a fost depus in afara termenului de 30 de zile raportat la data comunicarii procesului verbal.

In fapt, procesul verbal de control nr* a fost comunicat societatii sub semnatura in data de *.

Contestatia prin care societatea a invederat prescriptia dreptului organelor de control de a dispune masuri cu privire la contravaloarea energiei electrice subventionate aferenta anului 2003, a fost depusa in data de *, conform stampilei registraturii Directiei generale de administrare a marilor contribuabili aplicata pe contestatia aflata in original la dosar.

Prin contestatia atasata procesului verbal de control, societatea nu a invocat prescriptia dreptului organelor de control financiar de a dispune măsuri cu privire la contravaloarea energiei electrice subvenționate aferent anului 2003.

In drept, sunt incidente prevederile art.207 (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza urmatoarele :

“ Termenul de depunere a contestatiei:

(1) Contestatia se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii ”.

Potrivit art.68 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

”Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor si indeplinirea obligatiilor prevazute de Codul de procedura fiscala, precum si de alte dispozitii legale aplicabile in materie, daca legea nu dispune altfel, se calculeaza potrivit dispozitiilor Codului de procedura civila”.

Totodata, in conformitate cu prevederile art.101 din Codul de procedura civila:

”Termenele se înțeleg pe zile libere, neintrând în socoteala nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul. Termenele statornicite pe ore încep sa curga de la miezul noptii zilei urmatoare.

Termenele statornicite pe ani, luni sau saptamâni se sfârșesc în ziua anului, lunii sau saptamânii corespunzatoare zilei de plecare.

Termenul care, începând la 29, 30 sau 31 ale lunii, se sfârșeste într-o luna care nu are o asemenea zi, se va socoti împlinit în ziua cea din urma a lunii.

Termenul care se sfârșeste într-o zi de sarbatoare legala, sau când serviciul este suspendat, se va prelungi pâna la sfârșitul primei zile de lucru urmatoare”.

Se retine ca termenul de depunere a contestatiei prevazut de Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, **are caracter imperativ** si incepe sa curga de la data comunicarii procesului verbal respectiv *.

Din actele existente la dosarul cauzei reiese ca a SC * SA a depus contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.*, Raportului de inspectie fiscala nr.* precum si a Procesului verbal din data de * la Directia generala de administrare a marilor contribuabili in data de*, **dupa 36 de zile de la data comunicarii procesului verbal contestat**, deci peste termenul de 30 de zile prevazut de art.207 alin.1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, incalcandu-se astfel dispozitiile imperative referitoare la termenul de depunere.

In raport cu prevederile legale citate mai sus, rezulta ca S.C.*S.A. avea posibilitatea de a depune contestatie pana la data de* inclusiv, conform art.101 din Codul de procedura civila.

Intrucat contestatoarea nu a respectat conditiile procedurale privitoare la termen, a decazut din dreptul de a i se solutiona pe fond contestatia privind acest capat de cerere, conform art.217 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

“Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei”, coroborat cu pct.13.1 lit.a) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, care stipuleaza: “Contestatia poate fi respinsa ca:

a) nedepusa la termen, in situatia in care aceasta a fost depusa peste termenul prevazut de prezenta lege”, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca nedepusa in termen pentru capatul de cerere referitor la exceptia prescriptiei dreptului organelor de control financiar de a dispune masuri cu privire la contravaloarea energiei electrice subventionata aferent anului 2003.

2. Referitor la suma de * lei, reprezentand suma virata la SC *SA dupa 31 decembrie a anului in care subventia a fost acordata.

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala se poate pronunta asupra legaturii masurii constand in obligarea SC * SA la restituirea catre unitatile miniere a contravalorii energiei electrice subventionate, decontate in anul urmator celui pentru care s-a acordat subventia prin invocarea de catre organul de control

financiar a unor dispozitii normative incidente in cazul sumelor primite in plus.

In fapt, prin legea bugetului de stat pe anul 2003 s-a prevăzut că sectorul minier și transporturile feroviare publice de călători primesc subvenții pentru energie electrică în vederea achitării datoriilor aferente anului 2003.

Din sumele încasate cu titlu de subvenție de sectorul minier, beneficiarii subvenției aveau obligația de a-și achita contravaloarea energiei electrice consumată. O parte din sumele încasate de la beneficiar in anul 2003 nu au fost decontate de contestatoare pana la 31 decembrie a anului respectiv.

Prin Procesul verbal de control financiar din data de * s-a dispus restituirea de **S.C. * SA catre unitatile miniere a sumei de * lei** reprezentând contravaloarea energiei electrice încasată de la beneficiari și nedecontate până la 31 decembrie a anului respectiv și recuperarea de la **S.C. *S.A. *** a sumelor virate în anul următor celui pentru care s-a acordat subvenția.

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

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

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

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

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

(3) Operațiunile efectuate de agenții economici prevăzuți la alin. (1) lit. a) și alin. (2) se derulează prin conturi distincte deschise pe seama acestora la unitățile Trezoreriei Statului.

Din textul de lege menționat reiese **destinația și circuitul financiar al subvențiilor primite** de către unitățile din sectorul minier și cel al transportului feroviar public de călători pentru anul 2003.

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

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

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

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

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

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

Organele de control financiar și-au întemeiat măsurile dispuse în sarcina contestatoarei pe următoarele dispoziții normative:

- **OMFP nr.1746/2003** pentru aprobarea Normelor metodologice care la pct.3.1 prevăd că: „... **societățile comerciale** care au beneficiat în

*anul 2003 de subveții sau transferuri de la bugetul de stat ..., au obligația de a verifica, pe baza deconturilor definitive, dacă alocațiile bugetare primite sunt justificate și în cazul în care **se constată că s-au primit sume în plus** acestea vor fi restituite bugetului de stat sau bugetelor locale pe anul 2004, după caz, în conturile 20.22.01.05 – Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți - pentru bugetul de stat ...până la data de 31 ianuarie 2004, dacă legea prevede altfel. “*

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

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

În condițiile în care din cuprinsul actului de control nu reiese această situație și anume a unor sume mai mari decât cele prevăzute în legea bugetară anuală, organul de soluționare a contestației este în imposibilitate să se pronunțe asupra temeiniciei măsurii dispusă de organul de control financiar constând în obligarea societății de a restitui la unitățile miniere sume reprezentând contravaloarea energiei electrice subvenționate pe anul 2005.

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

Referitor la măsura constând în obligarea **S.C. * S.A** de a solicita **S.C. * S.A.** restituirea sumei de * virată, se reține că această **măsură este complementară** constatării « sumei necuvenita » analizată la capitolul precedent din motivarea prezentei decizii. Această măsură s-a întemeiat pe aceleași dispoziții normative invocate de organele de control financiar ca temei al obligării societății la restituirea sumei de * lei.

Urmează ca organul de control financiar să reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și aceeași obligație financiară analizată prin procesul verbal desființat, având în vedere dispozițiile actelor normative incidente precum și argumentele societății referitoare la faptul că nu îi sunt imputabile situațiile

privind decontarea sumelor din subvenții în anul următor celui pentru care s-au acordat subvențiile.

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

3.Referitor la suma totală * lei, reprezentând suma virată la SC * SA după 31 decembrie a anului în care subvenția a fost acordată și la majorările de întârziere aferente în suma de * lei,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra legalității măsurii constând în obligarea SC * SA la virarea către buget a contravalorii energiei electrice subvenționate decontate în anul următor celui pentru care s-a acordat subvenția prin invocarea de către organul de control financiar a unor dispoziții normative în cazul sumelor primite în plus.

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

Din sumele încasate cu titlu de subvenție, beneficiarii subvenției aveau obligația de a-și achita contravaloarea energiei electrice consumată.O parte din sumele încasate de la beneficiar în anul 2005 nu au fost decontate de contestatoare până la 31 decembrie a anului respectiv:

Prin Procesul verbal de control financiar din data de * s-a dispus restituirea de S.C.* SA sumelor reprezentând contravaloarea energiei electrice încasată de la beneficiari și nedecontate până la 31 decembrie a anului 2005 și recuperarea de la S.C. * S.A. * a sumelor virate în anul următor celui pentru care s-a acordat subvenția.

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

“ART. 16

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

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

ART. 17

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

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

În același sens sunt și punctele de vedere ale Direcției de buget și contabilitate internă exprimate prin adresele nr.* și nr.*, într-o speță asemănătoare, invocate la capitolul precedent.

Organele de control financiar și-au întemeiat măsurile dispuse în sarcina contestatoarei următoarele dispoziții normative:

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

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

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

În condițiile în care din cuprinsul actului de control nu reiese această situație și anume a unor sume mai mari decât cele prevăzute în legea bugetara anuala organul de soluționare a contestației este în imposibilitate să se pronunțe asupra temeiniciei măsurii dispusă de organul de control financiar constând în obligarea societății de a restitui la bugetul de stat sume reprezentând contravaloarea energiei electrice subvenționate pe anul 2005.

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

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

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

4. Referitor la Decizia de impunere nr.* si dispozitia nr.* privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala,

Cauza supusa soluționării este dacă organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili aveau dreptul să stabilească în sarcina S.C. * S.A. prin decizie de impunere debite de natura “Venituri din ajutoare de stat recuperate” și majorări de întârziere aferente în condițiile în care aceste obligații sunt de natură financiară și nu fiscală, iar debitul principal a fost stabilit anterior prin

procesul verbal de control financiar, act care reprezinta titlu de creanță în materia obligațiilor financiare.

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

Prin decizia de impunere nr.* la rubrica impozit, taxă, contribuție stabilit(ă) suplimentar de plata/obligații fiscale accesorii de plată organele de inspecție fiscală au înscris suma de * lei reprezentând venituri din ajutoare de stat recuperate, nedecontata către SC * SA pana la 31.12. a anului bugetar și neregularizată cu bugetul statului în termenul legal până la data de 31.01. a anului următor celui pentru care a fost acordată . Asupra acestei obligații suplimentare organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada *majorări de întârziere în sumă de * lei.

Urmare inspectiei fiscale a fost emisa si dispozitia nr.* privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

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

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

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

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

„ Impozitele si taxele reglementate prin prezentul cod sunt urmtoarele:

- a) impozitul pe profit;*
- b) impozitul pe venit;*
- c) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;*

- d) *impozitul pe veniturile obinute din România de nerezidenți;*
- e) *impozitul pe reprezentante;*
- f) *taxa pe valoarea adugata;*
- g) *accizele;*
- h) *impozitele si taxele locale.”*

Din interpretarea acestor dispoziții rezultă că subvențiile nu se încadrează în categoria obligațiilor fiscale a căror verificări intră în competență.

Debitele de natura subvențiilor fac parte din categoria obligațiilor financiare, în speță fiind incidente dispozițiile Legii nr.30/1991 privind organizarea și funcționarea controlului financiar și al Gărzii financiare în baza cărora au fost emise Normele metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul MFP aprobate prin O.M.F.P. nr.889/2005 unde la pct.16 se prevede:

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

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

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

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

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

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

Prin urmare potrivit textelor de lege invocate, în materie de control financiar titlul de creanță îl reprezintă procesul verbal de control financiar, în consecință în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **S.C. * S.A.**, debitul în sumă de * lei reprezentând "Venituri din ajutoare de stat recuperate" și majorări de întârziere aferente în sumă de * lei.

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

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

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul pct.3.1 din OMFP nr.1746/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetului pe anul 2003, art.14 din Ordonanța Guvernului nr.87/2003 cu privire la rectificarea bugetului de stat pe anul 2003, care a completat Legea nr.631/2002 privind bugetul de stat, a pct.3.1 din OMFP nr.1952/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea execuției bugetului pe anul 2005, Legea nr.511/2004 privind bugetul de stat pe anul 2005, art.86(1) din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a pct.16, pct.30 din O.M.F.P. nr.889/2005, art.213 alin.5 și art.216 alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1.Respingere ca nedepus in termen a capatului de cerere din contestatie privind prescriptia dreptului organelor de control financiar de a dispune masuri cu privire la contravaloarea energiei electrice subventionate aferenta anului 2003.

2.Desființarea Procesului verbal de control financiar fara numar din data de * emis de Activitatea de control financiar din cadrul Direcției generale *, urmând ca organul de control financiar să reanalizeze cauza în conformitate cu cele reținute în motivarea prezentei decizii.

3.Anularea Deciziei de impunere nr.* emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza **Raportului de inspecție fiscală nr.*** pentru suma totală de * reprezentand:

- *lei - Venituri din ajutoare de stat recuperate;
- *lei - accesorii

și a **dispoziției de măsuri nr.***, emisă urmare inspecției fiscale .

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

DIRECTOR GENERAL

*