



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel : + 021 3199759 interior 2073

Fax : + 021 3368548

e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. ____ / ____ 2009
privind soluționarea contestației formulate de
x – Sucursala y
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr. x

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală juridică din cadrul A.N.A.F., prin adresa nr. x, cu privire la Sentința civilă nr. x, pronunțată în dosarul nr. x, de Curtea de Apel x prin care s-a dispus soluționarea pe fond a contestației formulate de **x– Sucursala y** și anularea Deciziei nr. x emisă de D.G.S.C., prin care a fost respinsă contestația ca fiind nedepusă în termen.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 207 și art. 209 alin. 1 lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea regăsindu-se în anexa 1 la poziția x din O.M.E.F. nr. 1354/2007 pentru actualizarea marilor contribuabili prevăzuți de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de

administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **x – Sucursala y**.

I. x – Sucursala y formulează contestație împotriva Procesului-verbal nr. x, invocând în susținerea cauzei următoarele argumente:

În data de x, societatea a formulat o cerere de acordare a subvenției în conformitate cu Legea nr. 138/2004, în scopul de a acoperi cheltuielile de funcționare, administrative și de personal, așa cum se prevede la art. 41 alin. 4 din legea sus menționată.

Decontul justificativ a avut valoarea totală de x lei. Inspectorii au verificat decontul și au aprobat subvenția doar pentru suma de x lei, diferența în sumă de **x lei**, reprezintă obiectul contestației și constă în TVA aferentă achizițiilor, fiind un cumul între TVA înscrisă pe factură, supusă proratei și a facturilor aferente operațiunilor netaxabile.

Contestatoarea arată că organul de control a interpretat situația fiscală a societății de persoană impozabilă mixtă prin alăturarea TVA înscrisă în factură ca valoarea unei taxe și nu a unui element de cheltuieți, din moment ce din punct de vedere fiscal societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere.

Contestatoarea apreciază că nu se poate face o disjuncție între principalul (cheltuiala înscrisă pe factură) și secundarul (TVA aferentă) care urmează calea principalului.

De asemenea, contestatoarea precizează că activitatea pe care o desfășoară este strict stabilită de Legea îmbunătățirilor funciare nr. 138/2004 și nu are nici o posibilitate de a plăti suma respectivă furnizorilor întrucât nu beneficiază de subvenția solicitată.

Societatea consideră că nu este rezolvat modul de înregistrare a subvenției în condițiile în care *“suma solicitată la avizare nu are nici un regim fiscal, respectiv fără ajutor de stat și fără drept de deducere sau are drept de deducere fără a avea dreptul la ajutorul de stat”*

Contestatoarea solicită admiterea contestației și viza de subvenție pentru suma de x lei.

II. Organele de control financiar din cadrul D.G.F.P. x – Activitatea de Inspecție Fiscală au procedat la verificarea documentelor ce au stat la baza întocmirii “ Decontului justificativ privind utilizarea subvențiilor de la bugetul de stat pentru acoperirea cheltuielilor administrative, materiale și de personal conform art. 41 alin. (4) din Legea îmbunătățirilor funciare nr. 138/2004, cu modificările și completările ulterioare, pe perioada x ”, la **x– Sucursala y** încheind Procesul verbal nr. x.

În urma verificării documentelor, organul de control a constatat următoarele:

Începând cu luna x, x aplică prevederile art. 147 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, devenind persoană impozabilă cu regim mixt. Astfel, o parte din achizițiile Sucursalei y au drept integral de deducere, unele achiziții sunt fără drept de deducere, iar pentru alte achiziții deducerea TVA a fost efectuată urmare aplicării prorata.

Valoarea totală a achizițiilor de bunuri scutite fără drept de deducere în luna x a fost de x lei (TVA aferentă x lei), această sumă fiind înregistrată integral de Sucursala y în conturile de cheltuieli.

Deasemenea, urmare aplicării prorata, Sucursala y a înregistrat în evidența contabilă „ cheltuieli aferente prorata ” în sumă de x lei.

Rezultă că suma de x lei (x lei + c lei) reprezintă TVA aferentă achizițiilor de bunuri scutite fără drept de deducere și respectiv cheltuieli aferente prorata, pentru care nu se pot solicita subvenții de la bugetul de stat, suma fiind respinsă la avizare de organul de control.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările Direcției Generale a Finanțelor Publice x, susținerile contestatoarei și prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de Direcția Generală a Finanțelor Publice x, se rețin următoarele :

1) Referitor la suma de x lei reprezentând TVA înregistrată în contul de cheltuieli și inclusă în decontul justificativ, 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 achizițiile de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților respective.

În fapt, prin decontul justificativ sucursala a solicitat pentru perioada x suma de x 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 subvenției solicitate, organele de control financiar au acceptat la avizare suma de x lei și au respins la avizare suma de x lei, din care suma de x lei reprezintă TVA înregistrată în contul de cheltuieli efectuate pentru activitatea de exploatare.

În 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.”

În temeiul prevederilor legale de mai sus, se reține că sucursala primește subvenții de la bugetul de stat pentru acoperirea cheltuielilor necesare desfășurării activității și nu pentru prețul bunurilor livrate și 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, 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 sucursală 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. 41 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) 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, siguranța și cazarmament, care se realizează conform normativelor în vigoare, total de la bugetul de stat;

c) 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;

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

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

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

g) 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;

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

i) 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;

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

k) 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 x.

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 cunoscuta 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.

În ceea ce privește solicitarea referitoare la clarificarea regimului fiscal al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare pentru realizarea activităților x se reține că întrucât solicitarea contestatoarei reprezintă o precizare legislativă, iar în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 potrivit căroră: *“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 fiscal”*, aceasta are posibilitatea să se adreseze Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, pentru a obține lămuririle necesare.

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 x lei reprezentând în fapt TVA cuprinsă în cheltuielile din decontul justificativ.

Ca urmare, față de prevederile legale incidente, 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 va respinge contestația ca neîntemeiată pentru subvenția solicitată necuvenit în sumă de x lei.

2) Referitor la suma de x lei reprezentând cheltuieli aferente proratei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care contestația nu este motivată.

În fapt, în suma respinsă la avizare din decontul justificativ pentru perioada x se regăsește și suma de x lei reprezentând cheltuieli aferente prorata pentru activitatea de exploatare, desecare. Prin contestația formulată, sucursala

nu aduce argumente și nu depune documente care să combată constatările organului de control financiar referitoare la stabilirea acestei diferențe de subvenție necuvenită.

În drept, art. 206 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală prevede:

“ Forma și conținutul contestației:

Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; “

iar pct. 12.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“ Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, 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 reținute mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument și nu depune documente care să combată constatările organului de control financiar cu privire la suma de x lei, urmează a se respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.

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

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de x – Sucursala y din x pentru suma de x 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 pentru perioada x și respinsă la avizare.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației pentru suma de **x lei reprezentând cheltuieli aferente prorata pentru activitatea de exploatare, desecare, cuprinse în mod eronat în decontul justificativ nr. x.**

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