



## 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. \_\_428\_\_ / \_\_\_\_\_2009**

privind soluționarea contestației depusă de

ADMINISTRATIA NATIONALA X RA

Sucursala Teritoriala X

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

sub nr.X/27.X.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice X – Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr.X/20.10.2009 înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/27.10.2009 cu privire la contestația formulată de Administrația Națională a Îmbunătățirilor Funciare RA - Sucursala Teritorială X – X, cu sediul în X, str.X nr.11A, județul X.

Contestația a fost formulată împotriva procesului verbal de control financiar nr.X/21.09.2009 și privește suma de X lei reprezentând subvenții solicitate pentru luna august 2009 prin decontul justificativ, respinse la avizare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că procesul verbal de control financiar a fost încheiat în data de 21.09.2009, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice X – Activitatea de inspecție fiscală sub nr.X/16.10.2009, 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) 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 Administrația Națională a Îmbunătățirilor Funciare RA - Sucursala Teritorială X - X.

I. Prin contestația formulată contestatoarea invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

Contestatoarea arată că în luna septembrie 2009 a prezentat pentru avizare decontul justificativ privind utilizarea subvențiilor de la bugetul de stat întocmit la data de 31.08.2009 având o valoare totală de X lei, din care subvenția aferentă lunii august 2009 fiind în valoare de X lei.

În urma verificării decontului justificativ s-a respins la avizare subvenția pentru suma de X lei ca diferență între suma solicitată și cea aprobată pentru luna august 2009, suma reprezentând TVA aferentă achizițiilor efectuate, X RA fiind persoană impozabilă cu regim mixt în sensul art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru desfășurarea activității principale X 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 cheltuială**.

Pe lângă activitatea subvenționată X RA 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, X RA înregistrează parțial pe costuri TVA aferentă acestor operațiuni prin aplicarea pro-ratei.

Societatea susține că nu se poate face o disjunctie între principalul (cheltuiala înscrisă pe factură) și accesoriul (TVA aferentă) care urmează calea principalului și numai dreptul de deducere poate face această disjunctie 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.

Societatea arată că în conținutul procesului verbal de control financiar nr.X/21.09.2009 nu este menționat textul de lege prin care este imperativ precizat că taxa pe valoarea adăugată indiferent de destinația lui și anume cel exclus din componenta sistemului de deducere nu poate fi acoperit cu subvenție de la stat.

Contestatoarea solicită admiterea contestației și acordarea dreptului la subvenție pentru suma de X lei solicitată prin decontul pe luna august 2009, iar în cazul soluționării nefavorabil solicită acordarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile Cap.X din Codul fiscal.

Totodată contestatoarea invederează că alte sucursale din cadrul X RA beneficiază de subvenție pentru TVA aferentă cheltuielilor incluse în decontul justificativ

II. Prin procesul verbal de control financiar încheiat în data de 21.09.2009 organele de control din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice X – Activitatea de inspecție fiscală au constatat că prin decontul justificativ contestatoarea a solicitat pentru perioada ianuarie – august 2009 subvenții în sumă totală de X lei din care pentru luna august 2009 subvenții în sumă totală de X lei.

Din controlul efectuat asupra decontului justificativ, organele de control au constatat că în subvenția solicitată sucursala a inclus și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii necesare realizării activităților subvenționate, înregistrate în conturile de cheltuieli.

De asemenea, organele de control au stabilit că finanțarea cheltuielilor curente se asigură din venituri proprii și din subvenții de la bugetul de stat, iar cheltuielilor administrative, materiale și de personal necesare desfășurării activităților se acoperă total sau parțial din subvenții de la bugetul de stat.

Organele de control financiar au constatat că atât în evidența contabilă cât și în decontul justificativ nu sunt reflectate cheltuielile administrative, materiale și de personal efectiv realizate, acestea fiind limitate la nivelul sumelor plicate, iar subvenția solicitată cuprinde și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei aferentă achizițiilor de servicii necesare realizării activităților subvenționate, precum și taxa pe valoarea adăugată rezultată urmare aplicării pro-ratei în sumă totală de X lei.

De asemenea, organele de control au mai constatat că la nivelul sucursalei nu se procedează în mod unitar în ceea ce privește cuantumul taxei pe valoarea adăugată inclusă pe cheltuieli ca urmare a aplicării pro-ratei ce se suportă din subvenții. Astfel, în cazul Unității de Administrație X și sucursalei, cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată au fost suportate din alte activități, în timp ce în cazul unităților de administrare X, X și X acestea au fost incluse în totalitate în subvenția solicitată de la bugetul de stat.

Faptul că sucursala nu realizează operațiuni scutite fără drept de deducere așa cum sunt precizate la art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu efectuează achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, iar decontul justificativ de cheltuieli se întocmește lunar pe baza situațiilor de lucrări și a facturilor emise de furnizori, organele de control au constatat că nu poate include în decontul justificativ taxa pe valoarea adăugată înregistrată pe cheltuieli și, în consecință nu poate beneficia de subvenție pentru suma de X lei din subvenția solicitată pentru luna august 2009 în sumă totală de X lei.

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

În fapt, prin decontul justificativ sucursala a solicitat subvenții de la bugetul de stat pentru luna august 2009 suma de X lei pentru acoperirea cheltuielilor administrative, materiale și de personal, 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 pe luna august 2009 suma de X lei și au respins la avizare suma de X lei, reprezentând TVA înregistrată în contul de cheltuieli.

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 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 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, epuizmentelor 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.

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 decât în limita investirii, motiv pentru care această solicitare nu poate fi analizată în procedura de soluționare a contestației îndreptată împotriva proceselor verbale nr.X/16.07.2009 și nr.X/19.08.2009, 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 fiscal”**.

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 X RA 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.X/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 X lei reprezentând în fapt TVA cuprinsă în cheltuielile din decontul justificativ în suma totală de X lei aferentă lunii august 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 și, pe cale de consecință 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 ADMINISTRATIA NATIONALA X RA - Sucursala X - X pentru suma totală 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 pe luna august 2009 și repinsă la avizare,

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**

**X**