



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 306 / 2012

privind soluționarea contestației formulate de
REGIA NATIONALA A .X. - .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.906667/23.04.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrație a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./19.04.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/23.04.2012, cu privire la contestația formulată de **REGIA NATIONALA A .X. - .X.** cu domiciliul fiscal în .X., B-dul X nr.X, Sector X, CUI X, înregistrată la ORC sub nr.J40/X/1991, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrație a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./14.03.2012.

REGIA NATIONALA A .X. - .X. contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **15.03.2012**, conform mențiunii olografe înscrisă de reprezentantul societății pe documentul cu rezultatul acțiunii inspecției fiscale, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrație a marilor contribuabili, la data de **09.04.2012**, astfel cum rezultă din ștampila Serviciului

Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației REGIA NATIONALA A .X. - .X. regăsindu-se la poziția X din Anexa 1 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2012 la OMFP nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de REGIA NATIONALA A .X. - .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nrF-MC .X./14.03.2012, societatea susține următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei, contestatoarea susține că aceasta sumă reprezintă taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru lucrările efectuate la obiectivele de investiții finanțate de la bugetul de stat, dar care nu aparțin persoanelor impozabile, la nivelul subunităților regiei, astfel:

- .X. lei – la Direcția Silvică .X.;
- .X. lei – la Direcția Silvică .X.;
- .X. lei – la Direcția Silvică .X.;
- .X. lei – la Direcția Silvică .X..

Contestatoarea invocă în susținere prevederile art.26 din OUG nr.34/2009 și susține că aceste prevederi legale nu limitează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ci stipulează că taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru lucrările efectuate la obiectivele proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat se utilizează pentru plăți aferente acestui obiectiv.

De asemenea, contestatoarea invocă faptul că Circulara ANAF nr..X./15.05.2009 dată în vederea aplicării unitare a OUG nr.34/2009 nu a fost publicată în Monitorul Oficial și nu are caracter de act normativ și este adresată direcțiilor finanțelor publice județene și nu contribuabililor astfel că, nu este opozabilă REGIEI NAȚIONALE A .X. - .X..

Totodată, contestatoarea susține că invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.5 alin.(1) și alin.(2) din HG nr.1507/2006 și ale art.12 din Legea nr.213/1998 nu pot constitui temeiuri legale incidente întrucât nu fac referire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar obiectivele de investiții nu sunt date în administrare Regiei Naționale prin hotărâre de guvern ci reprezintă lucrări achiziționate în mod direct.

În ceea ce privește prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea susține că dreptul de deducere se acordă cu îndeplinirea condițiilor:

1. Dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată este acordat persoanelor impozabile;
2. Dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată este acordat cu ocazia efectuării achizițiilor realizate de către persoana impozabilă;
3. Dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată este acordat în situația în care achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Ca urmare, Regia Națională susține că este persoana juridică cu sediul în România, persoana impozabilă din punct de vedere al TVA, identificată prin cod fiscal R0 .X. și cod de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului J40/X/1991, iar beneficiarul (achizitorul) bunurilor aferente sumei de .X. lei este Regia Națională a .X. - .X.. Aceste bunuri sunt evidențiate contabil în patrimoniul regiei, achiziția acestor bunuri efectuându-se de către persoana juridică Regia Națională a Padurilor – .X., fapt dovedit prin contracte de achiziție, facturi, situații de lucrări, procese verbale de recepție, note contabile etc.

De asemenea, contestatoarea arată că achizițiile pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei reprezintă achiziții de lucrări și servicii pentru realizarea de drumuri forestiere și/sau lucrări și servicii pentru realizarea de lucrări de corectare a torentilor.

Conform prevederile art.83 din Legea nr.46/2008 privind Codul Silvic și ale art.1 din Ordonanța Guvernului nr.82/19.08.2004 privind măsurile necesare pentru accesibilizarea fondului forestier prin construirea de drumuri forestiere contestatoarea susține că în exercitarea atribuțiilor ce îi revin realizează recoltarea, prelucrarea și valorificarea produselor specifice fondului forestier, iar din prevederile art.2 pct.A din HG nr.229/2009 rezultă atribuțiile regiei. Astfel, susține că din textele actelor normative reiese faptul ca **drumurile forestiere sunt mijloace fixe, de utilitate privată și nu publică, ce fac parte din procesul tehnologic de exploatare a padurilor în condiții de rentabilitate, fiind strict necesare valorificării produselor specifice fondului forestier, operațiune care este taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, contestatoarea susține că obiectivele de investiții de natura drumurilor forestiere și a corecțiilor de torenți au la baza studii de fezabilitate și proiecte tehnice în care se precizează scopul și efectele economice ale acestor investiții, respectiv accesibilizarea fondului forestier în vederea exploatarea acestuia și protejarea fondului forestier, a drumurilor forestiere, precum și a oricăror alte bunuri ale regiei situate în fondul forestier (cantoane silvice, cabane de vanatoare, pastrării, depozite de material lemnoasă, pepiniere etc.) împotriva viiturilor și a altor forme de degradare în scopul desfășurării procesului de producție, respectiv al obținerii de venituri taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată .

Din cele prezentate rezulta că **realizarea rețelei de drumuri forestiere necesare accesibilizării fondului forestier proprietate publică a statului, precum și realizarea lucrărilor de corectare a torenților reprezintă activități secundare ale regiei** care concurează în mod direct la realizarea obiectului principal de activitate și implicit la realizarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, contestatoarea susține că aceasta sumă reprezintă componentă a sumei de .X. lei aferentă operațiunilor taxabile ce nu au fost impozitate, respectiv livrările de bunuri și servicii efectuate de Regia Națională în baza contractelor de administrare a fondurilor forestiere încheiate cu proprietarii acestora, respectiv:

- .X. lei – la Direcția Silvică .X.;
- .X. lei – la Direcția Silvică .X.;
- .X. lei – la Direcția Silvică .X..

Contestatoarea susține că direcțiile silvice încheie cu proprietarii de păduri două tipuri de contracte:

1. Contracte de servicii silvice, conform art.10 alin.(1) din Legea nr.46/2008 care se referă la efectuarea de către ocol a unor servicii cu specific silvic (paza și protecție fond forestier, lucrări de îngrijire a arboretelor, împăduriri, curățări, degajări etc.), iar contravaloarea lucrărilor realizate se facturează la finele lunii (inclusiv TVA) și se recuperează de la acesta.

2. Contractele de administrare, conform art.12 din Legea nr.46/2008 care include pe lângă lucrările menționate la pct.1 și posibilitatea regiei de a valorifica masa lemnoasă din proprietatea altor deținători. În cazul acestor contracte :

- a. ocolul silvic valorifica (facturează - inclusiv taxa pe valoarea adăugată) către diverși cumpărători masa lemnoasă proprietate a altor deținători;
- b. în situația în care contravaloarea serviciilor silvice efectuate în suprafața administrată este superioară contravalorii masei lemnoase valorificate din aceste suprafețe, ocolul silvic facturează (inclusiv taxa pe valoarea adăugată)

beneficiarului diferența dintre valoarea lucrărilor prestate și sumele încasate din valorificarea masei lemnoase:

c. în situația în care contravaloarea serviciilor silvice efectuate în suprafața administrată este inferioară contravalorii masei lemnoase valorificate din aceste suprafețe, ocolul silvic restituie proprietarului diferența dintre suma încasată din valorificarea masei lemnoase și valoarea lucrărilor prestate.

Ca urmare, contestatoarea susține că valoarea cheltuielilor pentru administrarea suprafețelor de fond forestier proprietate a altor deținători este facturată pe de o parte către clienții de masă lemnoasă care se valorifică din aceste suprafețe și, în cazul în care valoarea masei lemnoase valorificate este inferioară cheltuielilor efectuate și către proprietarii de fond forestier.

Contestatoarea considera că, în mod subiectiv, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile Codului Silvic interpretându-se administrarea pădurilor ca fiind "*servicii de administrare*", pentru a putea face asimilarea acestora cu serviciile silvice, contrar definiției distincte făcută de Legea nr.46/2008 privind Codul Silvic pentru:

- administrarea pădurilor -pct.1 din anexa la Legea nr. 46/2008;
- serviciile silvice - pct.40 din anexa la Legea nr.46/2008.

Din aceste prevederi legale reiese că în contractele de administrare a .X. se cuprind totalitatea activităților efectuate în scopul asigurării gestionării durabile a pădurilor, inclusiv vânzarea masei lemnoase din suprafețele administrate.

Conform prevederilor legale vânzarea de masă lemnoasă reprezintă o operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată, pentru care regia emite facturi către cumpărători, ce au calitatea de clienți, facturile se înregistrează în evidența contabilă a regiei, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora fiind înscrisă în jurnalele de cumpărări și deconturile de taxă pe valoarea adăugată ale regiei.

Regia Națională arată că proprietarii suprafețelor administrate nu au calitatea de clienți ai regiei, regia nu prestează servicii și nu livrează bunuri acestor persoane, astfel că, pentru cheltuielile efectuate de către Regia Națională a Pădurilor – .X. în cadrul contractelor de administrare a pădurilor se colectează taxa pe valoarea adăugată odată cu valorificarea masei lemnoase aferentă suprafețelor administrate, concluziile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora nu a fost colectată taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestarile de servicii efectuate în baza contractelor de administrare fiind eronate.

Contestatoarea susține că invocarea de către organele de inspecție fiscală, ca temei de drept, a prevederilor art.128 s.ln.(1), art.129 alin.(1), art.130, art.134¹ alin.(1), art.140 alin.(1) și art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

este eronată, regia respectând toate prevederile legale invocate în derularea contractelor de administrare.

Regia Națională susține că impunerea colectării taxei pe valoarea adăugată aferenta cheltuielilor cu administrarea padurilor atât de la cumparatorul de masa lemnoasa (masa lemnoasa este produsul rezultat in urma administrarii fondului forestier), cat și de la proprietarul fondului forestier este o măsură eronata și reprezinta dubla impozitare a aceleiași cheltuieli.

De asemenea, susține că în concordanta cu prevederile legale din domeniu, administreaza padurile Statului Roman, conform competentelor conferite prin H.G.229/2009, a unităților administrativ teritoriale date in administrare prin hotarâri ale consiliilor locale, a persoanelor juridice de drept privat date in administrare prin hotarari ale adunarilor generale și a persoanelor fizice date in administrare prin hotarare a proprietarului unic, conditiile administrarii fiind stipulate prin **contracte de administrare** incheiate cu respectarea tuturor dispozitiilor legale.

Pentru motivele prezentate contestatoarea solicita admiterea contestației.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./14.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./14.03.2012, astfel:

Perioada verificată: 01.07.2009 – 30.06.2010.

În urma verificarilor efectuate asupra operatiunilor efectuate de RNP, inclusiv a structurilor subordonate, cu privire la modul de aplicare a dispozitiilor legale referitoare la taxa pe valoarea adăugată, s-au constatat următoarele:

- valoarea taxei pe valoarea adăugată dedusa eronat: .X. lei (.X. + .X.);
- valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentar: .X. lei (.X.-.X. + .X.).

Conform deconturilor de taxa pe valoarea adăugată cu sume negative cu optiune de rambursare aferente perioadei iulie 2009 - iunie 2010 situatia taxei pe valoarea adăugată de rambursat se prezinta:

- TVA solicitat la rambursare conform deconturi .X. lei;
- TVA de rambursat conform documentelor contabile .X. lei;
- **TVA neadmisa la rambursare .X. lei;**
- TVA cu drept de rambursare .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit diminuarea taxei pe valoarea adăugată de rambursat cu suma totala de .X. lei, rezultata din urmatoarele:

a) TVA deductibil:

- deducerea taxei pe valoarea adăugată aferenta achizitiilor efectuate, de la furnizori declarati contribuabili inactivi sau neplatitori de taxa pe valoarea adăugată (.X. lei);
- deducerea taxei pe valoarea adăugată aferenta achizitiilor de bauturi alcoolice (.X. lei);
- deducere taxei pe valoarea adăugată aferenta facturilor eliberate de persoane neinregistrate in scopuri de taxa pe valoarea adăugată (.X. lei);
- deducerea taxei pe valoarea adăugată fara sa detina documentele necesare in original, respectiv facturi sau bonuri fiscale - in cazul achizitiilor de combustibil (.X. lei);
- bonul fiscal aferent achizitiei de combustibil nu contine stampila, denumirea si/sau numarul de inmatriculare a autovehiculului (.X. lei);
- factura de achizitie nu contine toate datele necesare referitoare la persoana juridica cumparatoare (.X. lei);
- factura de achizitie nu contine valoarea taxei dedusa (.X. lei);
- factura de achizitie nu contine completat corespunzator denumirea și cantitatea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate (X lei);
- deducerea taxei pe valoarea adăugată aferenta achizitiilor de combustibil pentru vehiculele care se incadreaza in prevederile art.145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 - Codul fiscal, valabil in anul 2009 (.X. lei);
- deducerea taxei pe valoarea adăugată aferenta achizitiilor care nu sunt destinate efectuării de operatiuni taxabile, respectiv taxei pe valoarea adăugată aferenta contravalorii meselor servite, efectuarea de achizitii de piese de schimb pentru mijloace fixe neutilizate in vederea obtinerii de venituri taxabile, achizitie de costume de haine pentru salariati (X lei);
- deducerea taxei pe valoarea adăugată aferenta prestarilor de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, fara ca aceste documente sa fie prezentate in timpul verificarii (Xlei);

-deducerea taxei pe valoarea adăugată aferenta lucrarilor efectuate la obiectivele de investitii finantate de la bugetul de stat, dar care nu apartin persoanei impozabile (.X. lei). Referitor la acest aspect organele de inspectie fiscală invocă și prevederile circularei/adesei ANAF nr..X./15.05.2009, emisa in vederea aplicarii unitare a prevederilor OUG nr.24 din 11 aprilie 2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar fiscale, lit. A, punctul III.

Referitor la aplicabilitatea masurilor privind cheltuielile publice prevazute la art.26 din OUG nr.34/2009 nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiectivele de investiții finanțate de la bugetul de stat dar care nu aparțin persoanei impozabile;

- deducerea taxei pe valoarea adăugată aferenta valorii reziduale inclusa in ratele scadente ale contractului de leasing pentru un autoturism care se incadreaza in prevederile art. 145¹ din Legea nr.571/2003 (X lei);
- deducerea taxei pe valoarea adăugată aferenta unor achizitii de la institutii publice reprezentand operatiuni scutite (X lei).

b)TVA colectata

- livrări efectuate de RNP către operatori comunitari care nu au prezentat coduri valide de TVA, în perioada efectuării operațiunilor (.X. lei);
- **efectuare de operatiuni taxabile fara a fi impozitate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, in special livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate de RNP in baza contractelor de administrare a fondurilor forestiere incheiate cu proprietarii acestora pentru care nu a fost colectată taxa pe valoarea adăugată (.X. lei);**
- taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise reprezentând gestionare fauna cinegetica, operatiune pentru care RNP a optat pentru taxare conform Notificarii nr.X/VS/06.02.2010 (X lei);
- taxa pe valoarea adăugată colectata aferenta facturilor emise de nerezidenti in cazul carora trebuia aplicata procedura de taxare inversa in conditiile in care RNP a dedus taxa pe valoarea adăugată aferenta acestor facturi (X lei);
- taxa pe valoarea adăugată colectata eronat in cota de 9% in loc de 19% pentru prestari de servicii reprezentand taxa paza si livrari de material lemnos (X lei);
- ajustarea bazei de impozitare fara respectarea prevederilor legale in cazul falimentului beneficiarului sau al refuzului acestuia in ceea ce priveste bunurile livrate (X lei);
- taxa pe valoarea adăugată colectata aferenta achizitiei de bunuri si consumului propriu de lemn foc in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata (X lei);
- taxa pe valoarea adăugată colectata aferenta serviciilor acordate cu titlu gratuit, reprezentand depasiri ale cotei de convorbiri telefonice pentru interes de serviciu (X lei);
- taxa pe valoarea adăugată aferenta bunurilor constatate lipsa in gestiune (X lei);
- taxa pe valoarea adăugată colectata aferenta vanzarilor de masa lemnoasa pentru care s-au aplicat masuri de simplificare in conditiile in care beneficiarii nu erau inregistrati in scopuri de TVA (X lei);
- neaplicarea masurilor de simplificare in cazul emiterii unei facturi de stornare aferenta unei operatiuni pentru care au fost aplicate masurile de simplificare (X lei);
- livrare intracomunitara fara prezentarea tuturor documentelor necesare pentru a justifica scutirea de taxa, respectiv lipsa sau completarea eronata a documentelor referitoare la transport (X lei) ;

- valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată majorată dintr-o eroare de calcul (X lei);
- taxa pe valoarea adăugată colectată înscrise în facturi, dar neînregistrată în decontul de TVA (X lei);
- neaplicarea corespunzătoare a măsurilor de simplificare, respectiv fără a colecta taxa pe valoarea adăugată concomitent cu deducerea efectuată aferentă achizițiilor menționate la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (X lei).

Pentru neachitarea la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au calculat, pe perioada 01.07.2009 – 25.07.2010, accesorii în sumă totală de .X. lei.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivele societății contestatoare și constatările organului de inspecție fiscală, în raport cu actele normative invocate de acestea, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este investită să se pronunțe dacă Regia Națională a .X.-X. are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de administrare a .X. aflate în proprietatea altor persoane fizice și juridice, în condițiile în care, la finalizare, obiectivele de investiții sunt incluse în patrimoniul public al statului, astfel că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: 01.07.2009 – 30.06.2010.

În fapt, în perioada verificată, REGIA NAȚIONALĂ A .X. - .X., prin direcțiile silvice teritoriale, a realizat obiective de investiții constând în drumuri forestiere, amenajări la drumuri forestiere și corecții de torenți, bunuri din patrimoniul public al statului aflate în administrarea regiei, potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.229/2009 privind reorganizarea Regiei Naționale a .X. - .X. și aprobarea regulamentului de organizare și funcționare. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că REGIA NAȚIONALĂ A .X. - .X. și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în vederea realizării acestor obiective de investiții întrucât, la finalizare, lucrările executate au fost înregistrate în patrimoniul public al statului, administrat de regie, achizițiile nefiind efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Contestatoarea susține că prevederile art.26 din OUG nr.34/2009 nu limitează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ci stipulează că taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru lucrările efectuate la obiectivele proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat se utilizează pentru plăți aferente acestui obiectiv, iar invocarea prevederilor art.5 alin.(1) și alin.(2) din HG nr.1507/2006 și ale art.12 din Legea nr.213/1998 nu pot constitui temeiuri legale incidente, întrucât nu fac referire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, obiectivele de investiții nu sunt date în administrarea Regiei Nationale prin hotărâre de guvern, ci reprezintă lucrări achiziționate în mod direct.

De asemenea, contestatoarea invocă faptul că Circulara ANAF nr..X./15.05.2009, dată în vederea aplicării unitare a OUG nr.34/2009, nu a fost publicată în Monitorul Oficial și nu are caracter de act normativ, fiind adresată direcțiilor finanțelor publice județene și nu contribuabililor astfel că, nu este opozabilă REGIEI NATIONALE A .X. - .X..

În ceea ce privește prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea susține că Regia Națională este persoana juridică cu sediul în România, impozabilă din punct de vedere al TVA, și este beneficiarul bunurilor achiziționate, iar achizițiile de lucrări și servicii fiind pentru realizarea de drumuri forestiere și/sau lucrări și servicii pentru realizarea de lucrări de corectare a torentilor. Potrivit prevederilor art.2 pct.A din HG nr.229/2009 drumurile forestiere sunt mijloace fixe, de utilitate privată și nu publică, ce fac parte din procesul tehnologic de exploatare a padurilor în condiții de rentabilitate, fiind strict necesare valorificării produselor specifice fondului forestier, operațiune care este taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar realizarea rețelei de drumuri forestiere necesare accesibilizării fondului forestier proprietate publică a statului, precum și realizarea lucrărilor de corectare a torentilor reprezintă activități secundare ale regiei care concurează în mod direct la realizarea obiectului principal de activitate și implică la realizarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În drept, la art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Din analiza textului de lege menționat, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este deductibilă numai în situația în care achizițiile au fost efectuate în folosul realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, art.12 alin.1 și alin.2 din Legea 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia prevăd următoarele:

„(1) Bunurile din domeniul public pot fi date, după caz, în administrarea regiilor autonome, a prefecturilor, a autorităților administrației publice centrale și locale, a altor instituții publice de interes național, județean sau local.

(2) Darea în administrare se realizează, după caz, prin hotărâre a Guvernului sau a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului .X. sau a consiliului local.”

Art.5 din Hotărârea Guvernului nr.1705/2006 pentru aprobarea inventarului centralizat al bunurilor din domeniul public al statului precizează:

„(1) Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investiții neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză și se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(2) În cazul bunurilor reprezentând imobilizări finalizate, efectuate din surse bugetare și care, potrivit legii, aparțin domeniului public al statului, acestea vor fi cuprinse în inventar cu valoarea corespunzătoare surselor bugetare utilizate, în baza unui act normativ adoptat în acest sens.

(3) În cazul bunurilor reprezentând imobilizări finalizate, efectuate din surse proprii de finanțare, acestea vor fi cuprinse în inventarul bunurilor din domeniul public al statului după recuperarea amortizării investiției, respectiv la expirarea duratei normale de utilizare, a contractului de concesiune sau de închiriere, potrivit prevederilor legale în vigoare, în baza unui act normativ adoptat în acest sens.”

Potrivit prevederilor de mai sus, se reține că investițiile finalizate, efectuate din surse bugetare și care aparțin domeniului public al statului, deși incluse în inventar la finalizare, în categoria imobilizărilor corporale, la valoarea corespunzătoare surselor bugetare utilizate, nu sunt proprietatea regiilor autonome, ci sunt date acestora în administrare.

Conform art.26 din OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale:

“Taxa pe valoarea adăugată dedusă potrivit legii pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, în cursul anului fiscal, se utilizează pentru plăți aferente aceluiași obiectiv de investiții. La încheierea exercițiului financiar, sumele

deduse și neutilizate se virează la bugetul de stat sau la bugetele locale în conturile și la termenele stabilite prin normele metodologice anuale privind încheierea exercițiului financiar-bugetar și financiar-contabil, emise de Ministerul Finanțelor Publice.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că REGIA NATIONALA A .X. - .X. are ca scop principal gestionarea durabilă și unitară, în conformitate cu prevederile legale, a fondului forestier proprietatea publică a statului. Astfel, în vederea realizării acestor obiective, REGIA NATIONALA A .X. - .X. realizează investiții de interes public general, finanțate de la bugetul de stat, evidențiate în patrimoniul public al statului, aflat în administrarea Regiei Naționale.

De asemenea, se reține că REGIA NATIONALA A .X. - .X., prin unitățile teritoriale a realizat, în perioada 01.07.2009 – 30.06.2010, o serie de obiective de investiții constând în drumuri forestiere, amenajari drumuri forestiere și corecții de torenți, pentru care a beneficiat de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor investiții. La finalizare, aceste investiții au fost înregistrate în patrimoniul public al statului, fiind date în administrarea REGIEI NATIONALE A .X. - .X..

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de Regia Nationala în vederea realizării investițiilor constând în drumuri forestiere, amenajari drumuri forestiere și corecții de torenți având în vedere prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.26 din OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale și prevederilor Circularei/adresei ANAF nr..X./15.05.2009, emisă în vederea aplicării unitare a prevederilor OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

La dosarul cauzei sunt anexate Procesele verbale încheiate la Direcțiile Silvice .X., .X., .X. și .X., de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcțiilor finanțelor publice județene, ale căror constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./14.03.2012 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.03.2012. Din analiza acestora rezultă următoarele:

Prin Procesul verbal nr..X./02.03.2011 încheiat la Direcția Silvică .X. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au constatat că în perioada 01.07.2009 – 30.06.2010 Direcția silvică, prin Ocoalele Silvice .X. și .X., a efectuat investiții de natura bunurilor din patrimoniul public, respectiv corecții torenți, ce reprezintă obiective de

interes public general, finanțate integral din fonduri bugetare alocate potrivit legii, pentru care dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Direcția Silvică .X. a procedat la regularizarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei aferentă investiției de la Ocolul Silvic .X. prin Decontul de TVA aferent lunii septembrie 2010, în condițiile în care regularizarea trebuia efectuată în luna iunie 2010 pentru suma de .X. lei și în luna aprilie 2010 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă pentru investițiile efectuate de Ocolul Silvic .X..

Prin Procesul verbal nr..X./31.12.2010 încheiat la Direcția Silvică .X. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au constatat că în luna noiembrie 2009 Direcția silvică a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei prin articolul contabil 4426 „TVA deductibila” = 4428 „TVA neexigibilă”, aferenta garanțiilor de bună execuție pentru lucrări de corectare torenți și drumuri forestiere, lucrări care au fost puse în funcțiune în perioada 2003 – 2007 și pentru care garanțiile de bună execuție au fost deblocate în perioada 2004 – 2009, lucrările fiind finanțate de la bugetul de stat, iar la finalizare nu au fost incluse în patrimoniul persoanei impozabile, ci în proprietatea statului.

Prin Procesul verbal nr..X./27.05.2011 încheiat la Direcția Silvică .X. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au constatat că a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de servicii pentru realizarea de investiții de interes public, respectiv drumuri. Având în vedere că Regia Națională nu este proprietarul investițiilor efectuate nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin Procesul verbal nr..X./20.04.2011 încheiat la Direcția Silvică .X. organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au constatat:

- în luna martie 2010 Direcția Silvică .X. a efectuat lucrări de investiții reprezentând amenajări drumuri forestiere care aparțin domeniului public al statului, aflat în administrarea REGIEI NAȚIONALE A .X. – .X., finanțate de la bugetul de stat. În același sens este și adresa nr..X./06.01.2009 a Direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice- Direcția de legislație în domeniul TVA.

- în luna februarie 2011 Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. a stornat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor de amenajare drumuri forestiere care aparțin domeniului public al statului.

- în luna iunie 2010 Direcția Silvică .X. a înregistrat, conform prevederilor art.35(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, și a Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.6/2004, în contul 4426 „TVA deductibilă” în corespondență cu 4428 ”TVA neexigibilă”, TVA în valoare de .X. lei aferentă sumelor constituite drept garanții pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții drumuri forestiere aparținând domeniului public finanțate de la buget, pentru care nu avea drept de deducere.

Ca urmare, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că Direcțiile silvice județene, prin ocoalele silvice subordonate, au realizat, în perioada 01.07.2009 – 30.06.2010, o serie de obiective de investiții de interes public constând în drumuri forestiere, amenajări de drumuri forestiere și corecții de torenți, finanțate de la bugetul de stat, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare realizării investițiilor.

Conform prevederilor legale incidente, la finalizare, investițiile efectuate au intrat în patrimoniul public al statului și au fost date spre administrare regiei, neavând ca scop realizarea de operațiuni taxabile, astfel încât REGIA NATIONALA A .X. – .X. să poată beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că nu poate beneficia nici de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă sumelor constituite drept garanții de bună execuție pentru investițiile de interes public realizate, finanțate de la bugetul de stat.

Se reține că taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a fost raportată de Direcțiile silvice .X., .X., .X. și .X., care, prin ocoalele silvice subordonate, au efectuat investiții de natura bunurilor din patrimoniul public, respectiv drumuri forestiere, amenajări de drumuri forestiere și corecții de curenți, finanțate integral din fonduri bugetare alocate potrivit legii, decontarea acestora efectuându-se de către ordonatorul principal de credite, respectiv Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale. Anual, în baza listelor de investiții aprobate de către ordonatorul principal de credite de la nivelul MADR, precum și în baza contractelor încheiate la nivelul direcțiilor silvice se execută lucrări de construcții finanțate de la bugetul de stat și/sau din credite externe garantate de stat, obiective de interes public care la recepția finală se includ în patrimoniul public al statului administrat de REGIA NATIONALA A .X. - .X..

În același sens s-a pronunțat și Direcția de legislație în domeniul TVA, direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care prin adresa nr..X./14.09.2009, existentă în copie la dosarul cauzei, ca

răspuns la adresa nr..X./02.07.2009 a Regiei Naționale a .X. – .X., a precizat următoarele:

„Având în vedere că regia dvs. nu este proprietarul obiectivelor realizate în condițiile prevăzute mai sus, precizăm că .X. nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în vederea realizării investițiilor în cauză, întrucât nu se poate considera că acestea au ca scop realizarea de activități taxabile.”

În ceea ce privește afirmația REGIEI NAȚIONALE A .X. – .X. conform căreia este beneficiarul bunurilor, motiv pentru care este îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă obiectivelor de investiții, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece investițiile de natura drumurilor forestiere, amenajărilor la drumurile forestiere și corecțiilor de torenți au fost realizate de REGIA NAȚIONALĂ A .X. – .X., care la finalizare, au trecut în domeniul public al statului, fiind date regiei spre administrare și nu în proprietate.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale aplicabile în speță se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru realizarea investițiilor finanțate de la bugetul de stat.

Referitor la afirmația contestatoarei conform căreia nu îi sunt aplicabile prevederile Circularei nr..X./15.05.2009, pe motiv că nu a fost publicată în Monitorul Oficial și nu are caracter de act normativ, fiind adresată direcțiilor finanțelor publice județene și nu contribuabililor astfel că, nu este opozabilă REGIEI NAȚIONALE A .X. – .X., aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./14.03.2012, se reține că la neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă obiectivelor de investiții care la finalizare au intrat în patrimoniul public al statului, organele de inspecție fiscală au avut în vedere, în primul rând, prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale art.5 alin.1 și alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.1705/2006 pentru aprobarea inventarului centralizat al bunurilor din domeniul public al statului, ale art.26 din OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, menționând doar suplimentar Circulara nr..X./15.05.2009.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia prevederile art.26 din OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe

anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale nu limitează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ci stipulează că taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru lucrările efectuate la obiectivele proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat se utilizează pentru plăți aferente acestui obiectiv, nu poate fi reținut întrucât față de constatările organelor de inspecție fiscală Regia Nationala nu prezintă în susținere documente din care să reiasă o altă situație de fapt decât cea constatată, respectiv că taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru achizițiile de bunuri și servicii utilizate pentru realizarea de investiții a fost utilizată pentru plăți la aceleași obiective de investiții finanțate de la buget.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere.**

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă REGIA NATIONALA A .X. – .X. avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de administrare a .X. aflate în proprietatea altor persoane fizice și juridice, în condițiile în care administrarea .X. private se face de către ocoalele silvice din subordinea direcțiilor silvice numai pe bază de contract, proprietarii .X. având calitatea de clienți.

Perioada verificată: 01.07.2009 – 30.06.2010.

În fapt, direcțiile silvice teritoriale, prin ocoalele subordonate, au în administrare păduri private aparținând altor persoane fizice și juridice. Suprafața de pădure, proprietatea altor persoane decât statul, este administrată de direcțiile silvice teritoriale în baza contractelor de administrare.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că REGIA NATIONALA A .X. – .X., prin direcțiile teritoriale, a efectuat livrări de bunuri și prestări de servicii în baza contractelor de administrare a fondurilor

forestiere încheiate cu proprietarii acestora pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dispunând în sarcina Regiei Naționale colectarea acestora.

Din taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar se contestă suma de .X. lei.

Prin contestație REGIA NAȚIONALĂ A .X. – .X. susține că încheie două feluri de contracte: Contracte de servicii silvice și Contractele de administrare.

Ca urmare, contestatoarea susține că valoarea cheltuielilor pentru administrarea suprafețelor de fond forestier proprietate a altor deținători este facturată pe de o parte către clienții de masă lemnoasă și, în cazul în care valoarea masei lemnoase valorificate este inferioară cheltuielilor efectuate, și către proprietarii de fond forestier.

Contestatoarea considera ca organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile Codului Silvic și au interpretat administrarea padurilor ca fiind "*servicii de administrare*", pentru a putea face asimilarea acestora cu serviciile silvice, contrar definiției distincte făcută de Legea nr.46/2008 privind Codul Silvic pentru:

- administrarea padurilor -pct.1 din anexa la Legea nr. 46/2008;
- serviciile silvice - pct.40 din anexa la Legea nr.46/2008.

De asemenea, Regia Națională a .X. - .X. arată că potrivit prevederilor legale vânzarea de masă lemnoasă reprezintă o operațiune impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată și pentru care regia emite facturi către cumpărători ce au calitatea de clienți, proprietarii suprafețelor administrate neavând calitatea de clienți ai regiei, regia nu prestează servicii și nu livrează bunuri acestor persoane, astfel că, pentru cheltuielile efectuate de către Regia Națională a Padurilor – .X. în cadrul contractelor de administrare a padurilor se colectează taxa pe valoarea adăugată odată cu valorificarea masei lemnoase aferentă suprafețelor administrate.

Regia Națională susține că impunerea colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu administrarea padurilor, atât de la cumpărătorul de masă lemnoasă cât și de la proprietarul fondului forestier este o măsură eronată și reprezintă dubla impozitare a aceleiași cheltuieli.

În drept, art.129 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”

De asemenea, la art.155 alin.1 din același act normativ este stipulat:

„Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.[...]”.

Din interpretarea prevederilor legale de mai sus, rezultă că prestarea de servicii reprezintă orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, iar pentru prestările de servicii, altele decât cele fără drept de deducere a taxei, persoana impozabilă are obligația de a emite factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

În ceea ce privește administrarea fondului forestier, aceasta este reglementată la art.10 din Legea nr.46/2008 privind Codul Silvic, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Sunt obligatorii administrarea, precum și asigurarea serviciilor silvice, după caz, la toate pădurile, indiferent de forma de proprietate, prin ocoale silvice.

(2) Administrarea, precum și serviciile silvice, după caz, se asigură prin ocoale silvice autorizate, denumite în continuare ocoale silvice, care sunt de două tipuri:

a) ocoale silvice de stat - din structura Regiei Naționale a .X. - .X., care administrează păduri proprietate publică a statului și care sunt înființate de aceasta;

b) ocoale silvice private care sunt înființate, în condițiile legii, de unitățile administrativ-teritoriale, de persoanele fizice ori de persoanele juridice care au în proprietate fond forestier sau de asociații constituite de către acestea.

(3) Ocoalele silvice prevăzute la alin. (2) sunt de interes public și pot administra sau asigura servicii silvice, după caz, și pentru alte proprietăți, pe bază de contracte”.

De asemenea, la art.12 din același act normativ se prevede:

„Fondul forestier proprietate publică a unităților administrativ-teritoriale se administrează prin ocoale silvice private care funcționează ca regii autonome de interes local cu specific exclusiv silvic sau pe bază de contracte cu ocoale silvice din cadrul Regiei Naționale a .X. - .X..”

Din interpretarea prevederilor legale de mai sus se reține că administrarea .X. private se face de către ocoalele silvice din subordinea

direcțiilor silvice județene, numai pe bază de contract, proprietarii .X. având în acest caz calitatea de clienți.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din Procesele verbale încheiate la Direcțiile Silvice .X., .X. și .X., de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcțiilor generale a finanțelor publice județene, ale căror constatări au fost preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./14.03.2012 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.03.2012, rezultă următoarele:

Prin Procesul verbal nr..X./02.04.2011 încheiat la Direcția Silvică .X., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. s-a constatat că în perioada 01.07.2009 – 30.06.2010, prin contractele de administrare ocoalele silvice s-au obligat să administreze în regim silvic suprafața de fond forestier proprietate publică a primăriilor sau proprietate privată a persoanelor fizice și să valorifice produsele lemnoase ale pădurii.

Potrivit contractelor de administrare cheltuielile de administrare se facturează proprietarului numai dacă depășesc valoarea veniturilor obținute din vânzarea masei lemnoase a .X. aflate în administrare diferența fiind denumită redevență negativă, pentru care se emite factură cu TVA. Dacă cheltuielile de administrare sunt mai mici decât valoarea veniturilor obținute din vânzarea masei lemnoase a .X. aflate în administrare diferența este facturată de proprietarii de păduri către ocolul silvic, cu sau fără TVA, în funcție de calitatea de plătitor sau neplătitor de TVA a proprietarului pădurii.

S-a constatat că nu toate ocoalele silvice întocmesc situații lunare a cheltuielilor de administrare efectuate pe fiecare contract în parte, evidența existând doar pe an. Plecând de la situațiile de lucrări anuale, acceptate de beneficiar, s-a constatat că ocoalele silvice au compensat cheltuielile de administrare cu veniturile realizate din vânzarea masei lemnoase și au facturat doar diferența, nefiind avute în vedere prevederile art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind obligatorie facturarea distinctă a fiecărei operațiuni, atât vânzarea de masă lemnoasă, cât și serviciile de administrare efectuate de ocoalele silvice în vederea administrării .X., respectiv paza, protecția .X., regenerarea, marcarea, amenajarea .X. etc.. Ca urmare, a fost stabilită taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

Prin Procesul verbal nr..X./08.09.2011 încheiat la Direcția Silvică .X. de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. s-a constatat că în perioada verificată Direcția silvică .X. nu a facturat serviciile de administrare a fondurilor forestiere administrate prin unitățile subordonate și nu a colectat TVA aferentă veniturilor realizate

din administrarea pe bază de contract a fondului forestier aparținând acestor clienți, respectiv consilii locale sau persoane juridice (composesorate, biserici). Prestările de servicii efectuate de Direcția Silvică .X. au constat în servicii de paza, de exploatare a masei lemnoase, întreținere drumuri forestiere.

De asemenea, Direcția Silvică .X. nu a facturat și nu a inclus în baza de impozitare nici lucrările de regenerare și conservare a fondului forestier, respectiv lucrările de împăduriri, inclusiv puietii utilizați, decopleșiri, curățiri, degajari efectuate prestate de diverse persoane juridice care au emis facturi către Direcția Silvică .X. la care și-a exercitat dreptul de deducere. Astfel, s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de .X. lei, din care:

- .X. lei aferentă serviciilor de paza, exploatare întreținere drumuri, indirecte;

- .X. lei aferentă lucrărilor de împăduriri, inclusiv puietii utilizați, decopleșiri, curățiri, degajari.

Prin Procesul verbal nr..X./07.02.2011 încheiat la Direcția Silvică .X. de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei având în vedere că Ocoalele silvice .X., .X.-x, .X., .X. și .X. nu au facturat serviciile de administrare a fondurilor forestiere proprietarilor. În cazul Ocoalelor Silvice .X.-x și .X. pe perioada 01.01.2010 – 30.06.2010, acestea au facturat lunar cheltuielile de administrare, iar la data de 30.06.2010 au fost stornate aceste cheltuieli, mai puțin cele aferente Primăriilor .X., Valea X, .X., Pomi și Asociația Composesoratului .X..

Ca urmare, se reține că Direcțiile Silvice .X., .X. și .X., prin ocoalele silvice subordonate, au în administrare păduri private aparținând altor persoane fizice și juridice, în baza unor contracte de administrare. Prin aceste contracte, ocoalele silvice se obligă să administreze în regim silvic suprafața de fond forestier proprietate privată și să valorifice produsele lemnoase și nelemnoase ale pădurii. Activitatea tehnico-economică de administrare a pădurii se desfășoară pe baza unui buget de venituri și cheltuieli întocmit de ocoalele silvice și aprobat de beneficiari, până la data de 31 ianuarie. Veniturile sunt obținute din valorificarea resurselor lemnoase și nelemnoase, iar cheltuielile de administrare a fondului forestier constau în servicii de paza, de exploatare a masei lemnoase, întreținere drumuri forestiere, precum și lucrările de împăduriri, inclusiv puietii utilizați, decopleșiri, curățiri, degajari.

Cheltuielile vizând administrarea .X. private, atât cele efectuate în regie proprie, cât și cele facturate de diverși furnizori sunt înregistrate în evidența contabilă a ocoalelor silvice, acestea deducând taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În conformitate cu prevederile contractelor de administrare, cheltuielile de administrare se facturează proprietarului numai în situația în care acestea depășesc valoarea veniturilor obținute din vânzarea de către ocoalele silvice a masei lemnoase, diferența fiind denumită de părțile contractante „redevență negativă”, pentru care se emite factură cu taxa pe valoarea adăugată. În situația în care cheltuielile de administrare a .X. proprietate privată sunt mai mici decât veniturile obținute din valorificarea masei lemnoase, diferența este facturată de către proprietarii de păduri ocoalelor silvice. Contravaloarea masei lemnoase vândută de ocoalele silvice din pădurile pe care le administrează este înregistrată în conturile de venituri ale acestora.

Având în vedere cele menționate mai sus, serviciile de administrare a .X. prestate de ocoalele silvice din subordinea Direcțiilor Silvice .X., .X. și .X., către proprietarii fondului forestier, respectiv primării, persoane fizice sau persoane juridice sunt considerate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiuni impozabile pentru care se colectează taxă pe valoarea adăugată, iar baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

În același sens este și punctul de vedere formulat de Direcția de legislație în domeniul TVA, direcție de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./ 21.09.2009, pentru o speță similară.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei potrivit căruia organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit că regia avea obligația de a factura și colecta taxă pe valoarea adăugată aferentă diferenței dintre veniturile realizate din activitatea de administrare a .X. și cheltuielile înregistrate cu această activitate, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală nu au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de masă lemnoasă, în cazul acestor vânzări taxa pe valoarea adăugată a fost colectată, ci a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată având în vedere că serviciile de administrare a pădurii prestate de ocoalele silvice din subordinea direcțiilor silvice către proprietarul fondului forestier sunt, din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA , iar baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută în urma serviciului de administrare.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Regia Nationala a .X. - .X. pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat în condițiile în care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată ce constituie bază de calcul.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

Din suma de .X. lei Regia Natională a .X. –.X. contestă taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de .X. lei, pentru care a fost respinsă contestația ca neîntemeiată, așa cum s-a analizat la cap.III pct.1 și 2 din considerentele prezentei decizii.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120

„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .

Față de prevederile legale de mai sus se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale.

Având în vedere că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii, a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată, precum și faptul că prin necontestarea diferenței de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambusare, care, de asemenea, constituie bază de calcul pentru accesorii, Regia Națională a recunoscut ca fiind datorat acest debit și potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se reține că sunt datorate bugetului de stat și accesoriile în sumă de .X. lei.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Regia Națională a .X. - .X. pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de REGIA NAȚIONALĂ A .X. – .X. împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./14.03.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, **pentru suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

X

DIRECTOR GENERAL