



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,  
București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 168 /18.06.2014  
privind soluționarea contestației depusă de  
Regia .X.din .X. înregistrată la Direcția generală de soluționare a  
constestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare  
Fiscală sub nr. 920176 / 05.02.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./04.02.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/05.02.2014, cu privire la contestația formulată de Regia .X., cu sediu social în .X., sector X, str.X, nr.X, având cod de înregistrare fiscală RO X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub numărul J40/X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, prin care, urmare soluționării Deconturilor de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.07.2010-30.04.2012, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X.lei, s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X.lei, s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X.lei, s-a stabilit suplimentar și rămasă de plată TVA în sumă de .X.lei și obligații fiscale accesorii în sumă de .X.lei, din care Regia .X.contestă TVA în sumă de .X.lei și accesorii aferente în sumă de .X.lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013 respectiv data de 16.12.2013, conform mențiunii

olografe de pe titlul de creanță menționat mai sus, și de data înregistrării contestației la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv 14.01.2014 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Regia .X. figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr..X. din Anexa nr.1 „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2014*” la OPANAF nr.3749/2013 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin (1) și art.209 alin. (1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de Regia .X..

**I. Regia .X. contestă parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.12.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, precizând că nu este de acord cu TVA în sumă de .X.lei, după cum urmează:**

- suma de .X.lei reprezentând TVA colectată pentru serviciile de administrare a pădurilor, prestate de ocoalele .X. către proprietarii fondului forestier, respectiv suma de .X.lei, constatată de către organele de inspecție fiscală la nivelul Direcției .X. .X. și suma de .X.lei, constatată la nivelul Direcției .X. .X.;

- suma de .X.lei reprezentând TVA colectată aferentă livrărilor intracomunitare care nu îndeplinesc condițiile de scutire, constatată de către organele de inspecție fiscală la nivelul Direcției .X. .X.;

- suma de .X.lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL și suma de .X.lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, primite la nivelul Direcției .X. .X., pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- suma de .X.lei reprezentând TVA neadmisă la deducere de către organele de inspecție fiscală la nivelul Direcției .X. .X., în baza

art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- suma de .X.lei reprezentând TVA colectată suplimentar la nivelul Direcției .X. .X.;

- suma de .X.lei reprezentând TVA neadmisă la deducere de către organele de inspecție fiscală, la nivelul Direcției .X. .X. , aferentă facturilor emise de SC .X. SRL.

Totodată regia contestă și suma de .X.lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilită suplimentar.

*a) În ceea ce privește suma de X.lei reprezentând TVA colectată pentru serviciile de administrare a pădurilor:*

Regia .X.susține că Direcțiile .X. au încheiat cu proprietarii de terenuri două tipuri de contracte, respectiv:

→ contracte de servicii .X. , conform art.10 alin.(1) din Legea nr.46/2008, Codul .X. , având ca obiect efectuarea de către ocol a unor servicii cu specific .X. (pază și protecție fond forestier, lucrări de îngrijire a arboretelor, împăduriri, curățări, degajări etc.). Contravaloarea lucrărilor realizate se facturează beneficiarului la finele lunii și se recuperează de la acesta.

→ contracte de administrare, conform art.12 din același act normativ menționat mai sus, ce au ca obiect, pe lângă lucrările menționate la contractele de servicii .X. și posibilitatea regiei de a valorifica masa lemnoasă din proprietatea altor deținători. În cazul acestor contracte, principalele elemente procedurale se prezintă astfel:

- ocolul .X. valorifică (facturează, inclusiv TVA) către diverși cumpărători masa lemnoasă proprietate a altor deținători;

- în situația în care contravaloarea serviciilor .X. efectuate în suprafața administrată este superioară contravalorii masei lemnoase valorificate din aceste suprafețe, ocolul .X. facturează (inclusiv TVA) beneficiarului diferența dintre valoarea lucrărilor prestate și sume încasate din valorificarea masei lemnoase;

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

Din cele prezentate, regia susține că rezultă faptul că valoarea cheltuielilor efectuate pentru administrarea suprafețelor de fond forestier proprietate a altor deținători este facturată, pe de o parte către clienții de masă lemnoasă ce se valorifică din aceste suprafețe și,

în cazul în care valoarea masei lemnoase este inferioară cheltuielilor efectuate și către proprietarii de fond forestier.

Regia .X. consideră că, în mod subiectiv, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile Codului .X. , interpretându-se administrarea pădurilor ca „servicii de administrare”, pentru a putea face asimilarea acestora cu serviciile .X. , contrar definiției distincte făcută de Legea nr.46/2008 privind Codul .X. pentru:

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

Astfel, regia susține că în conformitate cu prevederile legale în vigoare, contractele de administrare a pădurilor cuprind totalitatea activităților efectuate în scopul asigurării gestionării durabile a pădurilor, inclusiv vânzarea masei lemnoase din suprafețele administrate, iar vânzarea de masă lemnoasă reprezintă o operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA pentru care se colectează TVA. Cu ocazia vânzării masei lemnoase din suprafețele administrate, regia emite facturi către cumpărători, care au calitatea de clienți. Facturile emise în acest sens se înregistrează în evidența contabilă a regiei, TVA aferentă acestora fiind înscrisă în jurnalele de cumpărări/deconturile de TVA ale regiei. Proprietarii suprafețelor administrate nu au calitatea de clienți ai regiei, iar regia nu prestează servicii / livrează bunuri acestor persoane.

Prin urmare, Regia .X. afirmă că pentru cheltuielile efectuate în cadrul contractelor de administrare a pădurilor se colectează TVA odată cu valorificarea masei lemnoase aferente suprafețelor administrate, concluziile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora nu a fost colectată TVA pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în baza contractelor de administrare fiind eronate.

Totodată, regia susține că impunerea obligativității de colectare a TVA aferentă cheltuielilor efectuate pentru administrarea pădurilor atât de la cumpărătorul de masă lemnoasă (masa lemnoasă este produsul rezultat în urma administrării fondului forestier; masa lemnoasă rezultată în urma administrării este valorificată prin vânzare inclusiv TVA către diverși cumpărători de către regie), cât și de la proprietarii fondului forestiere, este o măsură eronată a organelor de control fiscal, care reprezintă o dublă impozitare a aceleiași cheltuieli.

În concluzie, Regia .X. afirmă că în deplină concordanță cu prevederile legale din domeniu, citate mai sus, administrează pădurile

statului român, conform competențelor conferite prin HG nr.229/2009, a unităților administrativ teritoriale date în administrare, prin hotărâri ale consiliilor locale, a persoanelor juridice de drept privat date în administrare prin hotărâri ale adunărilor generale și a persoanelor fizice date în administrare prin hotărâri ale proprietarului unic, condițiile administrării fiind stipulate prin contracte de administrare încheiate cu respectarea tuturor dispozițiilor legale.

*b) În ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând TVA colectată aferentă livrărilor intracomunitare care nu îndeplinesc condițiile de scutire, constatată de către organele de inspecție fiscală la nivelul Direcției .X. .X.:*

Regia .X.precizează că a efectuat livrări intracomunitare către partenerul extern .X.LTD, cod de înregistrare TVA BG 117636461, pentru care există documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv CMR-uri, pe care le anexează în susținerea contestației și prin urmare au fost respectate în totalitate condițiile prevăzute la art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoare adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că întrunesc condițiile legale privind scutirea de TVA.

Totodată, regia afirmă că aceste documente au fost puse la dispoziția Direcției .X. .X. de către partenerul extern, în original, după finalizarea acțiunii de control fiscal la nivelul direcției.

*c) Referitor la TVA în sumă de .X.lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL , la nivelul Direcției .X. .X., Regia .X.apreciază că îndeplinește condițiile care dau dreptul de deducere a TVA și anume:*

- pentru întreaga cantitate aprovizionată sunt facturi care îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

- agregatele au fost folosite pentru întreținerea drumurilor forestiere care sunt utilizate pentru transportul masei lemnoase, activitate care generează operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA;

- au fost respectate prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, în sensul că s-au consemnat operațiunile economico-financiare în documente justificative, pe care le anexează în susținerea contestației, astfel:

• la primirea agregatelor s-a semnat de recepție pe fiecare aviz de însoțire a mărfurilor;

- agregatele au fost încărcate și transportate pe drumuri, conform foilor de parcurs emise cu ocazia transportului efectuat cu mașinile proprii;
- utilizarea agregatelor (consumul) pentru repararea și întreținerea drumurilor forestiere este justificat cu bonurile de lucru semnate de recepție.

De asemenea, regia menționează că din datele prezentate de organele de inspecție fiscală rezultă că SC .X. SRL a înregistrat în contabilitate toate facturile emise către regie, inclusiv în jurnalul de vânzări pentru TVA, înregistrând obligația față de bugetul de stat, iar faptul că furnizorul s-a folosit pentru a justifica intrările și pentru a diminua obligația față de bugetul de stat de facturi care nu sunt reale, nu este vina Direcției .X. .X. și nici nu are vreo obligație în această privință. Pe de altă parte, Direcția .X. ă .X. a acționat cu bună credință licitând și încheind contractul cu SC .X. SRL , iar detaliile pe care le prezintă organul de control și anume că s-a transportat și cu o mașină care nu a fost înscrisă în circulație într-o perioadă de timp, s-a depășit masa admisă de încărcătură sunt aspecte negative de care trebuie să răspundă furnizorul și nu Direcția .X. ă .X..

Referitor la semnarea de documente în zilele libere, Regia .X.afirmă că este știut că pădurarii au munca nenormată și pot fi prezenți în canton și în zilele libere, dar aceasta nu înseamnă că trebuie trecuți în pontaj și în aceste zile, iar de pontajul muncitorilor de la SC .X. SRL nu se face vinovată Direcția .X. ă .X..

În ceea ce privește faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013 și Decizia de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA întrucât SC .X. SRL nu este înregistrată ca plătitoare de TVA, Regia .X.susține că aceasta este și a fost înregistrată ca plătitor de TVA, conform Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scop de TVA.

*d) Referitor la TVA în sumă de .X.lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL , la nivelul Direcției .X. .X. reprezentând lucrări .X. ce au fost înscrise în X facturi, Regia .X.afirmă că nu există nicio lucrare achitată care să nu aibă situație de lucrări și proces verbal de recepție, iar efectuarea anumitor lucrări se poate stabili fizic pe teren și în prezent (semănăturile în pepiniere, efectuarea plantațiilor și alte lucrări).*

Totodată, regia afirmă faptul că SC .X. SRL a subcontractat lucrarea cu alți parteneri ceea ce nu a fost cunoscut de Ocolul .X. X în cadrul căruia s-au desfășurat lucrările, întrucât întotdeauna la recepția lucrărilor a participat reprezentantul SC .X. SRL .

Astfel, reprezentantul SC .X. SRL a dat declarații la încheierea contractului că dispune de forța de muncă necesară și mai mult, prin procesul verbal încheiat între reprezentantul ocolului și al SC .X. SRL , acesta din urmă s-a angajat să asigure forța de muncă necesară fără ca ocolul să se implice într-un fel, acesta asigurând asistența tehnică necesară. Totodată, pentru materialele folosite, SC .X. SRL a prezentat facturi de cumpărare. Prin urmare, regia consideră că nu se face vinovată că firma cu care a încheiat contract de prestări de servicii nu a folosit forță de muncă în condiții legale.

Regia .X.susține că într-adevăr, pentru predarea amplasamentului la prestator nu s-a întocmit un document scris, dar gestionarul suprafețelor pe care s-au efectuat lucrările, respectiv pădurarul titular de canton a supravegheat efectuarea lucrărilor fiind prezent în timpul efectuării lucrărilor și a semnat de luare în gestiune a lucrării cu ocazia recepției.

În ceea ce privește faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013 și Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA întrucât SC .X. SRL nu este înregistrată ca plătitoare de TVA, regia susține că aceasta este și a fost înregistrată ca plătitor de TVA, conform Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scop de TVA.

*e) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA neadmis la deducere, la nivelul Direcției .X. .X., Regia .X.afirmă că nu este de acord cu constatările echipei de inspecție fiscală întrucât:*

e.1) în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, compusă din .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL și .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, regia susține că cele trei societăți au executat efectiv lucrările .X. , în baza contractelor încheiate cu Direcția .X..X., iar toate contractele au fost încheiate ca urmare unor licitații ce s-au desfășurat având în vedere necesitatea executării lucrărilor de regenerare a pădurii (împăduriri–plantare de puieți, completarea lipsurilor în plantațiile .X. și lucrări de îngrijire a regenerărilor, care, potrivit normelor tehnice .X. , se

clasifică în lucrări de descopleșiri, mobilizări, ajutorarea regenerării naturale).

Regia afirmă că facturile aferente lucrărilor executate de prestatorii menționați mai sus, au fost emise în baza situațiilor de lucrări și a proceselor verbale semnate atât de prestator, cât și de beneficiar, fiind achitate integral.

Totodată, regia precizează faptul că realizarea lucrărilor .X. de regenerare a pădurii este obligatorie pentru direcție, conform programului anual aprobat de .X. , reprezentând indicator de performanță, iar conform art.30 alin.(1) din Codul .X. –Legea nr.46/2008, lucrările de împădurire se execută în termen de cel mult două sezoane de vegetație de la tăierea definitivă.

Regia .X. susține că la momentul înregistrării în contabilitate toate documentele s-au aflat în original la ocol, însă ulterior, acestea au fost reținute de poliție, motiv pentru care acestea nu au mai putut fi puse la dispoziția organelor de control în original.

Prin urmare, regia consideră că atât timp cât dosarele penale care vizează cele trei societăți comerciale nu au fost încă soluționate, în mod nejustificat TVA a fost considerată de către organele de control ca fiind nedeductibilă.

Totodată, Regia .X. precizează că motivarea în drept a organelor de inspecție fiscală, respectiv prevederile art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup> alin.(1) și art.145 alin.(1) din Codul fiscal, precum și art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată, nu poate reprezenta temei legal pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor înregistrate și achitate de direcție, întrucât:

- art.11 alin.(1) din Codul fiscal se referă la tranzacțiile artificiale, în speță nu s-a stabilit că lucrările .X. achitate au un astfel de caracter;

- art.134<sup>1</sup> din același act normativ, se referă la finalizarea prestării serviciilor la momentul semnării situațiilor de lucrări, or astfel de situații au fost întocmite pentru fiecare caz în parte, copiile înscrisurilor regăsindu-se la ocoalele .X. , iar originalele la poliție;

- art.134<sup>2</sup> alin.(1) din Codul fiscal, care reglementează exigibilitatea prestării de servicii, nu a fost încălcat, plățile fiind efectuate de direcție după recepționarea lucrărilor;

- art.145 alin.(1) din Codul fiscal, care stabilește că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, nu poate reprezenta temei pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA, în condițiile în care înregistrarea în contabilitate a facturilor a avut la bază situațiile de lucrări, ce fac dovada executării efective a prestației;



- art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 se referă la obligația contribuabilului de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, or, organelor de control li s-au pus la dispoziție copii ale documentelor contabile, în condițiile în care originalele au fost ridicate de poliție.

e.2) în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, compusă din: .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL și .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, regia susține că aceste firme au executat lucrări de reparații drumuri forestiere pe baza unor contracte, au emis facturi care au atașate situații de lucrări, procese verbale de recepție care sunt semnate de cele două părți, devize. În interiorul devizelor la capitolul materiale nu a fost specificată nicio cheltuială cu achiziționarea de piatră, în schimb la transport și manoperă se regăsește transportul acesteia.

Regia precizează că organele de control au considerat că taxa pe valoarea adăugată integrală de pe factură nu este deductibilă fiscal, nu numai la poziția menționată.

De asemenea, regia menționează că la aceste lucrări de reparații drumuri de acces forestiere se utilizează piatra locală din derocări sau din fondul forestier unde există teren neproductiv, pe care se află piatra. Acest material nu se regăsește în deviz cu valoare și nici nu este cuprins în valoarea facturii.

e.3) în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, reprezentând piese și reparații auto, regia susține că achiziția acestora este justificată prin raport/referat de necesitate, recepții, bonuri de consum și devize semnate de ambele părți.

e.4) referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./30.11.2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând închiriere utilaje pentru reparații drumuri de acces forestiere .X., regia susține că deține documente justificative, respectiv comandă, contract și factură, toate întocmite conform legii și semnate de ambele părți.

e.5) în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, din care contestă TVA în sumă de .X. lei, regia susține că suma a fost dedusă în mod eronat din cauza unei greșeli de înregistrare contabilă, factura corectă emisă SC .X. SRL este pe o sumă mai mică, a cărei TVA este

de .X. lei și care este corect să fie acceptată la deducere, diferența de .X. lei rămânând dedusă eronat.

*f) în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei colectată suplimentar la nivelul Direcției .X. .X., regia susține următoarele:*

f.1) referitor la facturile negăsite de organele de inspecție fiscală la cotor și neînregistrate în contabilitate, pentru care au fost calculate valori estimative din care TVA aferentă în sumă de .X. lei, regia contestă TVA în sumă de .X. lei, întrucât:

- au fost găsite la cotor ca fiind anulate facturile nr..X./31 .01.2011 și nr..X./31 .07.2011, pentru care nu se colectează TVA (TVA estimat de organele de inspecție fiscală în sumă de .X.lei);

- au fost înregistrate în contabilitate corect facturile nr..X./31.10.2011, nr..X./31.10.2011, nr..X./31.08.2012 și nr..X./31.10.2011 pentru care nu se colectează TVA (TVA estimat de organele de inspecție fiscală în sumă de .X.lei);

- facturile nr..X./30.09.2011, nr..X./30,09.2011, nr..X./31.10.2011 și nr..X./31.10.2011 au fost găsite, dar nu au fost înregistrate în contabilitate, urmând a fi înregistrate corespunzător, cu TVA în sumă de .X. lei (TVA estimat de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei).

f.2) referitor la factura nr..X./18.04.2012 emisă de SC .X., regia susține că aceasta reprezintă o stornare de TVA pentru facturi de penalități calculate inițial greșit (cu TVA).

f.3) referitor la factura nr..X./26.04.2011 emisă de Ocolul .X. .X., regia susține că aceasta a fost înregistrată corespunzător în luna aprilie, dar cu numărul X, colectându-se corect TVA în sumă de .X.lei.

*g) în ceea ce privește TVA în sumă de .X.lei neadmisă la deducere de către organele de inspecție fiscală, la nivelul Direcției .X. .X. , aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, regia susține următoarele:*

- TVA deductibilă aferentă achizițiilor de puieti forestieri pentru care s-a dedus TVA și nu s-a aplicat taxare inversă este în sumă de .X.lei și nu în sumă de .X.lei, cum a fost prezentată în situații. Diferența în sumă de .X.lei reprezintă TVA deductibilă aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în baza contractelor de lucrări de pregătire a terenului și a solului în vederea împăduririi, pentru care echipa de control nu a acordat dreptul de deducere întrucât predarea amplasamentelor nu s-a efectuat în baza unui proces verbal de predare-primire, nu a fost prezentat procesul verbal de încetare a stării de forță majoră și nici situații de lucrări.

- echipa de conducere a Direcției .X. .X. a semnat procesul verbal cu obiecțiuni în ceea ce privește neîndeplinirea condițiilor de exercitare a TVA în sumă de .X.lei, considerând că motivele invocate de echipa de control nu sunt pe deplin justificate, ținând cont că pentru fiecare factură există situație de lucrări și proces verbal de recepție semnat de comisia de recepție și vizat de șeful ocolului și de contabilul șef.

Astfel, regia precizează următoarele:

- în ceea ce privește facturile nr.X/19.11.2010 și nr.X/13.12.2010, nu au putut fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală situații de lucrări deoarece acestea se aflau la Ocolul .X. .X., unde au fost executate lucrările;

- referitor la facturile nr..X./29.12.2010 și nr..X./06.04.2011 înregistrate la Ocolul .X. .X., pentru care se face constatarea că lucrările nu au fost executate datorită inundațiilor și că pregătirea terenului nu s-a putut executa, regia prezintă procese verbale de recepție a lucrărilor executate și situațiile de lucrări cu perioada în care s-au efectuat lucrările, în care sunt menționate amplasamentele unde s-au efectuat lucrările și denumirea lucrărilor executate;

- referitor la factura nr..X./16.12.2010 înregistrată la Ocolul .X. .X., pentru care organele de control au reținut că procesul verbal de recepție nr..X./16.12.2010 nu a fost însoțit de situații de lucrări în care să se prezinte denumirea lucrărilor executate și amplasamentele în care au fost executate acestea, regia susține că și pentru aceste lucrări au fost întocmite situații de lucrări și proces verbal de recepție din care rezultă că lucrările au fost efectuate și amplasamentele au fost predate.

În concluzie, Regia .X.solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și refacerea Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013 și a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013, în sensul diminuării obligațiilor suplimentare cu suma de .X.lei și implicit a obligațiilor fiscale accesorii stabilite la plată.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, au efectuat la Regia .X.o inspecție fiscală parțială care a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.07.2010-30.04.2012, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.12.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013, contestată.**

Potrivit Anexei nr.2 și Anexei nr.3 din HG nr.229/04.03.2009 privind reorganizarea Regiei .X.și aprobarea regulamentului de organizare și funcționare a acesteia și a prevederilor Capitolului IV, Structura organizatorică și funcțională, art.6 alin.(2) din Anexa nr.1 la Regulamentul de organizare și funcționare a Regiei, reglementat de HG nr.229/2009, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea regiei se desfășoară prin intermediul a 41 Direcții .X. în toate județele, la care se adaugă Stațiunea de creștere și dezvoltare a animalelor de blană cu sediul în localitatea .X..

Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.12.2013 a fost întocmit pe baza proceselor verbale încheiate la nivelul direcțiilor .X. județene transmise de structurile teritoriale ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili (direcțiilor .X. județene și ocoalelor .X. ) și s-a întocmit situația centralizată privind constatările fiscale aferente perioadei controlate.

*a) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA colectată pentru serviciile de administrare a pădurilor:*

Având în vedere procesele verbale încheiate la nivelul Direcțiilor .X. teritoriale, organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu prevederile art.130, art.137 și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, serviciile de administrare a pădurilor, prestate de ocoalele .X. din cadrul direcției .X. către proprietarii fondului forestier, respectiv primării, persoane fizice sau juridice sunt operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA, motiv pentru care au stabilit suplimentar:

- la nivelul Direcției .X. .X., pentru perioada iulie 2010 - decembrie 2011, TVA în sumă de .X. lei, potrivit Procesului verbal nr..X. /09.04.2013,

- la nivelul Direcției .X. .X., pentru perioada iulie 2010-aprilie 2012, TVA în sumă de .X. lei, potrivit Procesului verbal nr..X. /25.07.2013.

*b) În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA,* organele de inspecție fiscală au constatat la nivelul Direcției .X. .X., potrivit Procesului verbal nr..X. /11.10.2013, că livrările intracomunitare pentru care au fost întocmite facturi în lunile octombrie 2010, decembrie 2010 și martie 2011, nu îndeplinesc condițiile de scutire de TVA, întrucât regia nu a prezentat documentele necesare justificării scutirii de TVA, respectiv documentele de transport, CMR-uri, în conformitate cu prevederile art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea

Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c) *Referitor la TVA în sumă de .X.lei*, stabilită suplimentar la nivelul Direcției .X. .X., potrivit procesului verbal nr..X./07.08.2013, aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în anul 2011, în baza contractelor nr..X. /12.05.2011, respectiv nr..X./01.11.2011, încheiate în temeiul OUG nr.34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, având ca obiect contractarea a .X. mc agregate minerale, urmare verificării documentelor contabile și a verificării pe teren a modului de utilizare a agregatelor minerale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pentru justificarea realității achizițiilor de agregate minerale și a modului cum acestea au fost utilizate, reprezentanții Ocolului .X. Băbeni au prezentat: facturi, avize de însoțire marfă și situații de lucrări în care sunt înscrise: numărul lotului unde au fost utilizate agregatele, cantități în metri cubi, pe fiecare sortiment în parte, punctul de depozitare a agregatelor și poziția pe hartă, oferta financiară lei/mc fără TVA pe fiecare sortiment, valoarea totală a situației;

- pentru intrările de agregate facturate de SC .X. SRL, Direcția .X. .X. nu a prezentat documente justificative conform Caietului de sarcini și anume „*fiecare transport cu vehicul trebuie însoțit de un bon de transport în care pe lângă cantitate, va specifica felul și sortul agregatelor, precum și denumirea carierei*” de unde agregatele au fost aprovizionate;

- pe fiecare aviz în parte emis este înscrisă aceeași cantitate, respectiv X în condițiile în care au fost transportate diferite sorturi, respectiv balast, piatră spartă, nisip, refuz de ciur, agregate care au densități diferite pe metru cub;

- atât în zonele de depozitare a agregatelor, cât și pe drumurile forestiere unde au fost utilizate aceste agregate, echipa de inspecție nu a putut stabili cu certitudine unde s-a împrăștiat nisip, piatra concasată sau refuz de ciur și nici din ce surse au provenit aceste materiale;

- pentru a stabili realitatea operațiunilor derulate cu SC .X. SRL, a fost efectuat un control încrucișat la această societate, unde potrivit Procesului Verbal nr..X./20.05.2013, s-a constatat că:

- SC .X. SRL nu a deținut autorizație de exploatare a agregatelor minerale în anul 2011;

- potrivit Procesului verbal încheiat în data de 21.03.2013 la SC .X. SRL, în calitate de furnizor al SC .X. SRL , organele de inspecție

fiscală au constatat că „facturile de agregate minerale care figurează a fi emise de SC .X. SRL și înregistrate în contabilitatea SC .X. SRL în anul 2011 nu sunt reale, acestea nefiind recunoscute de către SC .X. SRL (excepție făcând patru facturi din lunile ianuarie și februarie 2011). Ca urmare nu s-au confirmat achizițiile de agregate minerale de la SC .X. SRL pentru perioada 01.06.2011-31.12.2011 care figurează a fi fost refacturate către Regia .X., Sucursala Direcția .X. .X.”;

- administratorul SC .X. SRL nu a prezentat avize de însoțire marfă care să justifice transportul agregatelor minerale de la furnizori și nici facturi de cumpărări care să însoțească marfa pe timpul transportului (nu sunt contabilizate facturi de cumpărări pe care să fie menționată cantitatea de 20 mc. agregate minerale);

- „în evidența contabilă a SC .X. SRL nu au fost identificate bonuri de cântar sau alte documente din care să rezulte cantitatea de agregate minerale achiziționate”;

- în avizele de însoțire marfă emise de SC .X. SRL către Regia .X., Sucursala .X., în perioada 28.10.2011-14.11.2011, figurează că marfa (balast, refuz ciur) a fost transportată cu mijlocul de transport înmatriculat sub nr..X., în condițiile în care această basculantă - .X. tip FL .X. - nu putea circula pe drumurile publice cu numărul provizoriu .X., deoarece acesta a fost valabil pe perioada 29.09.2011 până la data de 28.10.2011. Foile de parcurs nu prezintă semnături de confirmare a cursei, ci doar menționate numerele de avize care au însoțit transportul. Operatorul economic nu a prezentat diagrame tahograf pe perioada 01.06.2011-31.12.2011.

Având în vedere cele menționate mai sus, faptul că au fost întocmite avize de însoțire marfă în date în care nu apare pontat nici personal de la Ocolul .X. și nici de la SC .X. SRL , precum și faptul că reprezentanții Direcției .X. .X. nu au solicitat, nu dețin și nu au prezentat documente justificative care să dovedească realitatea achizițiilor de agregate minerale și faptul că acestea s-au utilizat în amenajarea drumurilor forestiere, organele de inspecție fiscală au constatat că Regia .X.nu poate să-și exercite dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL , în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

d) Referitor la TVA în sumă de .X.lei, stabilită suplimentar la nivelul Direcției .X. .X., potrivit procesului verbal nr..X./07.08.2013, înscrisă într-un număr de X facturi emise de SC .X. SRL , în baza contractului de servicii nr..X./11.04.2011, încheiat în temeiul OUG

nr.34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, având ca obiect lucrări de împăduriri, pepeniere, solarii, rec.X.at semințe, plantaje și protecție, lucrări ce vor fi prestate în raza Ocolului .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- potrivit datelor înscrise în situațiile de lucrări, anexate facturilor emise de SC .X. SRL , ponderea cea mai mare în valoarea serviciilor prestate o reprezintă lucrările efectuate cu personalul angajat, în condițiile în care, din consultarea bazelor de date ale Ministerului Finanțelor Publice, s-a constatat potrivit situațiilor financiare depuse de SC .X. SRL , că la data de 31.12.2010 acesta declara un număr mediu de 2 salariați, iar la data de 31.12.2011, 1 salariat;

- din analiza situațiilor de lucrări la Ocolul .X. .X. - luna aprilie 2011 și a proceselor verbale de recepție a lucrărilor încheiate la data de 20.04.2011, echipa de inspecție a constatat că au fost efectuate lucrări de ajutorare și extragerea subarboretului, transportul puieților, revizuirea plantațiilor, plantarea puieților și depozitarea puieților în șant, timpul efectiv între data semnării contractului și semnarea proceselor verbale de recepție fiind de X zile calendaristice;

- din analiza caietului de sarcini, echipa de inspecție a constatat că nu au fost respectate prevederile acestuia, în sensul că *„personalul de specialitate din cadrul ocolului și anume pădurarul titular al cantonului în care se află șantierul în lucru (solar, pepinieră, suprafața de plantat etc.) predă amplasamentele șefului de echipă împuternicit prin delegație scrisă emisă de firma contractantă”*, document din care să rezulte data de începere a lucrărilor, specificul lucrărilor și suprafețele puse la dispoziție, astfel că nu s-a putut stabili cu exactitate perioada în care s-au efectuat lucrările facturate de către SC .X. SRL ;

- în urma controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL , organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada 01.04.2011-31.10.2011, în care ar fi fost prestate serviciile către Ocolul .X. .X., societatea a avut un singur angajat cu timp parțial (2 ore/zi) care nu a participat efectiv la prestarea serviciilor, iar în evidența contabilă nu avea înregistrate obiecte de inventar sau mijloace fixe care ar fi putut fi utilizate la efectuarea de lucrări .X. , lucrările fiind executate de către SC .X. SRL și SC .X. SRL, societăți cu sediul în județul .X.;

- SC .X. SRL a încheiat contracte cu cele două societăți, obiectul acestora fiind lucrări .X. , fără a face mențiunea cu privire la locul unde acestea vor fi prestate sau ce lucrări .X. urmează a fi efectiv prestate;

- din situațiile de lucrări și recepțiile anexate facturilor întocmite de SC .X. SRL și SC .X. SRL nu a rezultat ce lucrări au fost

efectuate, locația unde au fost prestate sau cine a fost în fapt beneficiarul acestora, fiind menționate doar valoarea lucrărilor și contractul în baza cărora au fost efectuate lucrările;

- SC .X. SRL și SC .X. SRL au făcut anterior obiectul unor controale încrucișate, în urma cărora au fost întocmite procese verbale, potrivit cărora SC .X. SRL a subcontractat la rândul său lucrările .X. către alte X societăți, din acestea făcând parte și SC .X. SRL, împotriva căreia s-a formulat sesizare penală, întrucât nu a funcționat la sediul social declarat, iar reprezentanții săi nu au dat curs invitațiilor organelor de control din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X..

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se face dovada prestării efective a lucrărilor .X. facturate de SC .X. SRL , motiv pentru care Regia .X.nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cu art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Având în vedere cele constatate la Direcția .X. ă .X., în ceea ce privește relația comercială între regie și furnizorii .X. SRL și SC .X. SRL , prin adresa nr..X./25.04.2014, organele de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

e) *În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA, potrivit Procesului verbal nr..X./05.12.2013 încheiat de organele fiscale teritoriale la nivelul Direcției .X. .X.:*

e.1) nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă prestărilor de servicii de lucrări .X. facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în perioada iulie 2010-aprilie 2012, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere următoarele:

- realitatea acestor operațiuni este în curs de cercetare de către Inspectoratul de Poliție Județean .X. și fac obiectul dosarului penal nr.X D/9/2013, astfel că au fost ridicate documente originale de la sediile ocoalelor .X. subordonate, respectiv facturi, situații de lucrări,



procesele verbale de recepție, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea verificării dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de furnizorii menționați mai sus, având în vedere că ocoalele .X. verificate nu dețineau toate exemplarele originale ale acestor facturi, potrivit pct.46 din Normele Metodologice aprobate prin HG nr.44/2004 privind instrucțiunile de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- există suspiciuni cu privire la realitatea prestărilor serviciilor, prin urmare nu există o dată la care a intervenit faptul generator, fapt pentru care nu există o exigibilitate aferentă faptului generator, având drept consecință neacordarea dreptului de deducere a TVA la beneficiarul facturii emise de prestatorul de servicii, până la finalizarea cercetărilor din dosarul penal nr. X D/9/2013.

e.2) nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X.lei, aferentă prestărilor de servicii facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în perioada septembrie 2010-decembrie 2011, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât regia nu a justificat prestarea serviciilor constând în lucrări de întreținere și reparații drumuri de acces forestiere. Organele de inspecție fiscală au verificat contractele comerciale, facturile emise de prestatori, situațiile de lucrări și procesele verbale de recepție și au constatat deficiențe în ceea ce privește serviciile facturate, deoarece nu s-a făcut dovada materialelor transportate și puse în operă (transport piatră, împrăștiat piatră, fără a justifica existența și proveniența pietrei), respectiv în situațiile de lucrări întocmite nu au fost cuprinse materiale, respectiv piatra. De asemenea, regia nu a justificat, cu documente, achizițiile de piatră, motiv pentru care nu s-a putut dovedi realitatea prestării.

e.3) nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X.lei aferentă pieselor de schimb și reparațiilor auto facturate de SC .X. SRL, în luna iulie 2011, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât regia nu a justificat necesitatea, oportunitatea și realitatea serviciilor facturate, având în vedere că aceasta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală niciun deviz menționat în facturi sau situații de lucrări privind consumul pieselor din facturile menționate, singurele documente puse la dispoziție

fiind bonuri de comandă, care nu prezintă nicio semnătură a conducerii Ocolului .X. sau a unui reprezentant legal al acestuia.

e.4) nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X.lei aferentă prestărilor de servicii facturate de SC .X. SRL, în luna noiembrie 2011, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a fost justificată prestarea serviciilor. Organele de inspecție fiscală au verificat: contractul comercial, factura emisă de prestatorul de servicii, situațiile de lucrări și procesele verbale de recepție și au constatat neconcordanțe, în sensul că în contractul încheiat între părți obiectul acestuia era prevăzut ca fiind lucrări de terasamente la drumuri de acces forestiere, iar situația de lucrări avea ca justificare închirierea de utilaje. Referitor la lucrările prevăzute în contract, nu s-au prezentat documente justificative, având în vedere că potrivit art.10.1. din contract, prestatorul avea obligația de a asigura forța de muncă și materialele, iar în ceea ce privește închirierea utilajelor nu s-a făcut dovada unor lucrări efectuate cu aceste utilaje. De asemenea, din analiza situației consumului de carburanți pe utilaje pe luna noiembrie nu a rezultat existența consumului de combustibili pentru utilajele închiriate.

e.5) nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei pentru luna ianuarie 2011, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că Ocolul .X. a înregistrat în evidența contabilă și operativă și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în mod eronat în sumă de X lei și nu în sumă de X lei cât era menționat pe factura nr..X./12.01.2011 emisă de SC .X. SRL.

f) Referitor la TVA în sumă de .X.lei, potrivit Procesului verbal nr..X./05.12.2013, încheiat la nivelul Direcției .X. .X., organele de inspecție fiscală au colectat TVA pentru perioada iulie 2010-august 2012, având în vedere că în evidența contabilă și tehnico-operativă a regiei, nu se regăsesc facturi emise, fapt pentru care au procedat la estimarea bazei de impunere în conformitate cu prevederile art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.126 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.150 alin.(1), art.156 alin.(2) și art.157 alin.(1) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate la Direcția .X. ă .X., prin adresa nr..X./09.04.2014, organele de inspecție fiscală au sesizat Inspectoratul de Poliție al jud. .X., Serviciul de Investigare a Fraudelor.

g) *în ceea ce privește TVA în sumă de .X.lei*, potrivit Procesului verbal nr..X./06.08.2013, încheiat la nivelul Direcției .X. .X. , organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în lunile noiembrie 2010, decembrie 2010 și aprilie 2011, în conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, întrucât:

- nu s-au întocmit procese verbale de predare-primire a amplasamentelor, așa cum este stipulat în clauzele obligatorii prevăzute la capitolul 4 din contractele de prestări servicii, astfel încât prestatorul să cunoască și să preia, prin proces verbal, suprafețele pe care urma să execute lucrări de pregătirea terenului și solului;

- organele de inspecție fiscală nu au putut stabili perioada executării lucrărilor, întrucât aceasta nu era menționată nici în procesele verbale de recepție prezentate și nici în facturile emise de SC .X. SRL;

- lucrările de pregătire nu ar fi putut fi executate după data de 08.12.2010, așa cum rezultă din procesele verbale de recepție prezentate, având în vedere că la această dată a fost declanșată starea de forță majoră, potrivit Actului adițional nr..X./27.12.2010 la contractul nr..X./12.11.2010, pe raza Ocoalelor .X. .X. și .X., datorită ploilor abundente care au provocat inundații;

- procesul verbal prin care s-a încheiat acțiunea de forță majoră nu a fost prezentat în timpul controlului.

h) Urmare soluționării Deconturilor de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare aferente perioadei 01.07.2010-30.04.2012, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X.lei, s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X.lei, s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X.lei, s-a stabilit suplimentar și rămasă de plată TVA în sumă de .X.lei pentru care organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale accesorii în sumă de .X.lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de regie, documentele**

**existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1) Referitor la suma totală de .X.lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei;
- accesorii aferente TVA în sumă de .X.lei,

**Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în perioada iulie 2010–aprilie 2012, regia avea obligația să colecteze TVA aferentă serviciilor constând în administrarea pădurilor aflate în proprietatea altor persoane fizice și juridice, în condițiile în care administrarea pădurilor private se face de către ocoalele .X. din subordinea direcțiilor .X. numai pe bază de contract, proprietarii pădurilor având calitatea de clienți.**

**În fapt,** în urma verificării, potrivit Proceselor verbale nr..X. /09.04.2013 și nr..X. /25.07.2013, încheiate la Direcțiile .X. .X., respectiv .X., organele de inspecție fiscală au constatat că aceste direcții, prin ocoalele subordonate, au în administrare în regim .X. atât fonduri forestiere proprietate publică a unor unități administrativ teritoriale (consilii locale) cât și din domeniul privat al persoanelor juridice (composesorate, biserici) sau persoane fizice, în baza unor contracte de administrare încheiate cu aceștia pe întreaga perioadă de valabilitate a amenajamentelor .X. .

Prin aceste contracte, ocoalele .X. se obligă să administreze în regim .X. suprafața de fond forestier proprietate privată și să valorifice produsele lemnoase și nelemnoase ale pădurii.

Pentru aceste fonduri forestiere (păduri) preluate în administrare, activitatea tehnico-economică de administrare se desfășoară pe baza unui buget de venituri și cheltuieli întocmit de ocoalele .X. și aprobat de beneficiari, de regulă până la data de 31 ianuarie.

Veniturile aferente contractelor de administrare sunt obținute din valorificarea resurselor lemnoase și nelemnoase din pădurile pe care le administrează și sunt înregistrate în conturile de venituri ale direcției .X. de care aparține.

Cheltuielile înregistrate în evidența contabilă a ocoalelor .X. , vizând administrarea pădurilor private sunt efectuate atât în regie proprie (pază și protecție, împăduriri, defrișări, lucrări de punere în valoare-marcări și îngrijire arbori, întreținere drumuri forestiere etc.), pentru care Direcțiile .X. .X., respectiv .X., au dedus TVA aferentă.

Evidența derulării contractelor de administrare este ținută de către Ocoalele .X. pentru fiecare contract în parte, evidențiindu-se lunar

atât veniturile realizate din vânzarea materialului lemnos cât și cheltuielile de administrare.

Urmare derulării contractelor de administrare, se desprind următoarele situații:

- situații în care cheltuielile de administrare sunt mai mici decât valoarea veniturilor din vânzarea masei lemnoase, diferența este numită „redevență pozitivă”. Aceasta urmează să fie primită de către proprietarii de păduri, care emit facturi către Direcția .X. ă .X., respectiv .X.;

- situații în care cheltuielile de administrare depășesc valoarea veniturilor obținute din vânzarea masei lemnoase aflate în administrare. 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 .X. a masei lemnoase, diferența fiind denumită „redevență negativă”.

Plecând de la situațiile de lucrări acceptate de beneficiar, organele de inspecție fiscală au constatat că ocoalele .X. au compensat cheltuielile de administrare cu veniturile realizate din vânzarea masei lemnoase și au facturat diferența doar în anumite cazuri, nefiind avute în vedere prevederile art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora era obligatorie facturarea distinctă a fiecărei operațiuni, atât vânzarea de masă lemnoasă, cât și serviciile de administrare efectuate de ocoalele .X. în vederea administrării.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că Direcțiile .X. .X., respectiv .X., nu au colectat toate cheltuielile efectuate pentru prestarea serviciilor de administrare în vederea refacturării acestora către beneficiari, respectiv nu au colectat TVA aferentă veniturilor realizate din administrarea pe bază de contract a fondului forestier aparținând clienților (consilii locale, persoane juridice, compozesorate, biserici) pentru următoarele servicii: pază, lucrări forestiere, exploatare masă lemnoasă, întreținere drumuri forestiere, lucrări de împăduriri, decopleșiri, degajări etc. prestate de diverse persoane juridice care au emis facturi și pentru care Direcțiile .X. .X., respectiv .X., și-au exercitat dreptul de deducere.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că Direcțiile .X. .X., respectiv .X., nu au inclus în baza de impozitare

profitul Ocoalelor .X. (prevăzut în bugetul de venituri și cheltuieli) și nici serviciile efectuate în regie proprie (pază și protecție, împăduriri, defrișări, lucrări de punere în valoare-marcări și îngrijire arbori, întreținere drumuri forestiere etc.), servicii cuprinse în capitolul cheltuieli în situațiile analitice cu privire la derularea contractelor de administrare.

Având în vedere prevederile art.129 alin.(1) și art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.10 și art.12 din Legea nr.48/2008 privind Codul .X. , cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- administrarea pădurilor private se face de către Ocoalele .X. din subordinea Direcțiilor .X. teritoriale, numai pe bază de contract, proprietarii fondurilor forestiere având în acest caz calitatea de clienți;

- serviciile de administrare a pădurii, prestate de către ocoalele .X. către proprietarii fondului forestier, respectiv primării, persoane fizice sau juridice, sunt considerate din punct de vedere al TVA operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA, iar baza de impozitare a taxei este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care Direcțiile .X. .X., respectiv .X., trebuiau să emită factură conform art.155 alin.(1) din același act normativ.

Tinând cont de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar:

- la nivelul Direcției .X. .X., pentru perioada iulie 2010 - decembrie 2011, TVA colectată în sumă de .X.lei, potrivit Procesului verbal nr..X. /09.04.2013,

- la nivelul Direcției .X. .X., pentru perioada iulie 2010 - aprilie 2012, TVA colectată în sumă de .X.lei, potrivit Procesului verbal nr..X. /25.07.2013.

**În drept**, art.129 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2010, prevede:

**„(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.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ este stipulat:

**“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”**

iar la art.155 alin.(1) din același act normativ se prevede:

**„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.

De asemenea, se reține că pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

În ceea ce privește administrarea fondului forestier, aceasta este reglementată la art.10 din Legea nr.46/2008 privind Codul .X. , cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 30.05.2010, care stipulează:

**„(1) Sunt obligatorii administrarea, precum și asigurarea serviciilor .X. , după caz, la toate pădurile, indiferent de forma de proprietate, prin ocoale .X. , cu excepția celor incluse în bazele experimentale ale Institutului de Cercetări și Amenajări .X. ".X.", prevăzute la art. 76, care se administrează de acesta.**

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

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

**b) ocoale .X. 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 .X. prevăzute la alin.(2) sunt de interes public și pot administra sau asigura servicii .X. , 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 .X. private care funcționează ca regii autonome de interes local cu specific exclusiv .X. sau pe bază de contracte cu ocoale .X. din cadrul Regiei .X..”**

Potrivit acestor prevederi, administrarea, precum și asigurarea serviciilor .X. , după caz, sunt obligatorii la toate pădurile, indiferent de forma de proprietate (publică, privată) și se asigură de către ocoalele .X. autorizate – de stat din structura Regiei .X. sau private - pe bază de contracte.

Prin urmare, din interpretarea prevederilor legale de mai sus se reține că administrarea pădurilor private se face de către ocoalele .X. din cadrul Regiei .X., numai pe bază de contract, proprietarii pădurilor având în acest caz calitatea de clienți.

Totodată, având în vedere prevederile legale mai sus citate, raportate la constatările organelor de inspecție fiscală detaliate la situația de fapt, se reține că administrarea de către Direcțiile .X. , prin ocoalele subordonate, în regim .X. a fondurilor forestiere proprietate publică a unor unități administrativ teritoriale (consilii locale), din domeniul privat a persoanelor juridice (composesorate, biserici) sau a persoanelor fizice, se efectuează pe bază de contract de administrare, iar proprietarii acestora au calitatea de client, serviciile de administrare a fondurilor forestiere sunt considerate din punct de vedere al TVA operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA, iar baza de impozitare a TVA 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. De asemenea, se reține că pentru bunurile și serviciile achiziționate, persoana impozabilă are dreptul de deducere a TVA în conformitate cu art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În același sens este și punctul de vedere formulat de Direcția de .X., direcție de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./ 21.09.2009, pentru speța în cauză, anexat în copie la dosarul contestației.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că serviciile de administrare a fondurilor forestiere constând în pază, lucrări forestiere, exploatare masă lemnoasă, întreținere drumuri forestiere, lucrări de împăduriri, decopleșiri, degajări etc. asigurate de Direcțiile .X. .X., respectiv .X., prin ocoalele .X. subordonate, nu au fost facturate și nu au fost incluse în baza de impozitare a TVA, respectiv nu a fost colectată TVA aferentă veniturilor realizate din administrarea pe bază de contract a fondului forestier aparținând clienților, respectiv unităților administrativ teritoriale (consilii locale), persoanelor juridice (composesorate, biserici) sau persoanelor fizice.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, printre serviciile care nu au fost incluse în baza de impozitare a TVA se numără servicii de pază, servicii de exploatare a mase lemnoase, servicii de întreținere drumuri forestiere, precum și diverse servicii indirecte. Aceste servicii au fost efectuate direct de personalul propriu din cadrul direcțiilor .X. sau de diverse persoane juridice care au emis facturi către respectivele direcții .X. pentru care acestea și-au exercitat dreptul de deducere.

Totodată, se reține că aceste direcții .X. nu au refacturat și nu au inclus în baza de impozitare a TVA lucrările de regenerare și conservare a fondului forestier, respectiv lucrările de împăduriri, inclusiv puietii utilizați, decopleșiri, curățări, degajări efectuate în fondurile forestiere de diverse persoane juridice care au emis facturi și pentru care Direcțiile .X. .X., respectiv .X., și-au dedus TVA aferentă.

Referitor la argumentul contestației potrivit căruia pentru cheltuielile efectuate în cadrul contractelor de administrare a pădurilor a colectat TVA odată cu valorificarea masei lemnoase aferente suprafețelor administrate, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât Direcțiile .X. .X. și .X. aveau obligația

facturării distincte a fiecărei operațiuni, atât vânzarea de masă lemnoasă, cât și serviciile lunare de administrare efectuate de ocoalele .X. în vederea administrării pădurilor, respectiv paza, protecția pădurilor, regenerarea, marcarea, amenajarea pădurilor etc.

Se reține că deși ocoalele .X. subordonate direcțiilor .X. respective țineau evidența derulării pentru fiecare contract de administrare în parte, evidențiind lunar atât veniturile realizate din vânzarea materialului lemnos cât și cheltuielile de administrare, acestea au compensat cheltuielile de administrare cu veniturile realizate din vânzarea masei lemnoase și au facturat diferența, doar în anumite cazuri, contrar prevederilor legale.

Astfel, se reține că:

- în situațiile în care cheltuielile de administrare erau mai mici decât valoarea veniturilor din vânzarea masei lemnoase, diferența era numită „redevență pozitivă” și urma să fie primită de către proprietarii de păduri, care emiteau facturi către Direcția .X. a .X., respectiv .X.;

- în situațiile în care cheltuielile de administrare depășeau valoarea veniturilor obținute din vânzarea masei lemnoase aflate în administrare, cheltuielile de administrare se facturau proprietarului numai în situația în care acestea depășeau valoarea veniturilor obținute din vânzarea de către ocoalele .X. a masei lemnoase, diferența fiind denumită „redevență negativă”.

Mai mult, se reține că însăși regia, prin contestația formulată, la pagina 3, după ce citează prevederile art.10 alin.(1) din Legea nr.46/2008, Codul .X. , precizează că în ceea ce privește contravaloarea serviciilor .X. ocazionate de administrarea fondului forestier, acestea se facturează beneficiarului la finele lunii (inclusiv TVA) și se recuperează de la acesta, or așa cum s-a reținut mai sus, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală regia nu a procedat în acest sens.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia impunerea obligativității de colectare a TVA aferentă cheltuielilor efectuate cu ocazia administrării pădurilor atât de la cumpărătorul de masă lemnoasă (masa lemnoasă este produsul rezultat în urma administrării fondului forestier; masa lemnoasă rezultată în urma administrării este valorificată prin vânzare inclusiv TVA către diverși cumpărători de către regie), cât și de la proprietarii fondului forestier este o măsură eronată a organelor de control fiscal, care reprezintă o dublă impozitare a aceleiași cheltuieli, acesta nu poate fi reținut în

soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au dispus colectarea TVA aferentă vânzărilor de masă lemnoasă, constatând că - în cazul acestor vânzări TVA a fost colectată - ci a dispus colectarea TVA pentru serviciile de administrare constând în pază, lucrări forestiere, exploatare masă lemnoasă, întreținere drumuri forestiere, lucrări de împăduriri, decopleșiri, degajări etc., care nu au fost incluse în baza de impozitare, or, așa cum s-a reținut serviciile de administrare a pădurii prestate de ocoalele .X. din subordinea direcțiilor .X. către proprietarul fondului forestier sunt, din punct de vedere al TVA operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA, iar baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce reprezintă contrapartidă obținută în urma serviciului de administrare.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de prevederile Codului .X. , interpretându-se administrarea pădurilor ca „servicii de administrare”, contrar definiției distincte făcută de Legea nr.46/2008 privind Codul .X. , acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din interpretarea prevederilor legii invocate, se reține că administrarea pădurilor se face de către ocoalele .X. din cadrul Regiei .X., numai pe bază de contract, proprietarii pădurilor administrate având în acest caz calitatea de clienți. Mai mult, se reține că organele de inspecție fiscală au ținut cont de aceste prevederi legale.

Totodată, se rețin precizările contestatarii potrivit cărora a încheiat cu proprietarii de terenuri două tipuri de contracte, respectiv:

→ contracte de servicii .X. , conform art.10 alin.(1) din Legea nr.46/2008, Codul .X. , având ca obiect efectuarea de către ocol a unor servicii cu specific .X. (pază și protecție fond forestier, lucrări de îngrijire a arboretelor, împăduriri, curățări, degajări etc.). Contravaloarea lucrărilor realizate se facturează beneficiarului la finele lunii și se recuperează de la acesta.

→ contracte de administrare, conform art.12 din același act normativ menționat mai sus, ce au ca obiect, pe lângă lucrările menționate la contractele de servicii .X. și posibilitatea regiei de a valorifica masa lemnoasă din proprietatea altor deținători, care confirmă în fapt constatările organelor de inspecție fiscală și anume că în cadrul contractelor de administrare, pe lângă operațiunile constând în valorificarea masei lemnoase sau nelemnoase, regia, prin ocoalele .X. , pentru suprafețele administrate, prestează servicii constând în pază și protecție fond forestier, lucrări de îngrijire a arboretelor, împăduriri, curățări, degajări etc.

Prin urmare, afirmația contestată potrivit căreia numai cu ocazia vânzării masei lemnoase din suprafețele administrate, regia emite facturi către cumpărători, care au calitatea de clienți, iar regia nu prestează servicii/livrează bunuri proprietarilor suprafețelor administrate, aceștia neavând calitatea de clienți ai regiei, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că potrivit legislației stipulate mai sus, Regia .X., prin direcțiile teritoriale au în administrare în regim .X. aceste fonduri forestiere, iar serviciile .X. ocazionate de administrarea fondului forestier trebuiau facturate beneficiarilor la finele lunii, respectiv unităților administrativ teritoriale (consilii locale), persoanelor juridice (composesorate, biserici) sau persoanelor fizice.

Astfel, se reține că întrucât regia nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, respectiv nu a facturat proprietarilor serviciile de administrare a pădurilor astfel că nu a colectat TVA aferentă veniturilor realizate din administrare, deși aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor legate de administrare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia TVA în sumă de .X.lei, pentru care au calculat accesorii aferente TVA în sumă de .X.lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atât timp cât regia nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Regia .X.împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X.lei accesorii aferente TVA.

**2) Referitor la TVA în sumă de .X.lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă pentru livrările intracomunitare efectuate către partenerul .X.LTD din Bulgaria, regia poate beneficia de regimul de scutire de TVA cu drept de deducere, aferente acestora, în condițiile în care în susținerea contestației, aceasta prezintă copii ale documentelor de transport (CMR-uri), care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală și care conduc către o altă situație de fapt decât cea constatată prin titlu de creanță contestat.**

**În fapt,** potrivit Procesului verbal nr..X. /11.10.2013, organele de inspecție fiscală au constatat la nivelul Direcției .X. .X. că livrările intracomunitare efectuate către partenerul extern .X.LTD, cod TVA BG 117636461, pentru care au fost întocmite facturi în regim de scutire de TVA în lunile octombrie 2010, decembrie 2010 și martie 2011, detaliate în Anexa nr.9 a procesului verbal, nu îndeplinesc condițiile de scutire de TVA, întrucât nu au fost prezentate documente din care să rezulte că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv CMR-uri, nerespectându-se astfel condițiile prevăzute la art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de TVA pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina regiei TVA în sumă de .X.lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, Regia .X.precizează că a efectuat livrări intracomunitare către .X.LTD, pentru care deține documente care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv CMR-uri, pe care le anexează în copie în susținerea contestației, documente ce au fost puse la dispoziția Direcției .X. .X. de către partenerul extern, în original, după finalizarea acțiunii de control fiscal la nivelul direcției.

**În drept,** art. 128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.10.2010, precizează:

***„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de***

**persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”**

Scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare este reglementată de art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care prevede:

**„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:**

**a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru (...),”**

iar la alin.(3) al aceluiași articol, stipulează:

**“(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”**

Astfel, în baza acestor prevederi legale a fost emis OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010, care la art.10 alin.(1) din Anexa 1 la ordin, precizează:

**„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:**

**a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;**

**și, după caz,**

**c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de TVA livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă este justificată cu factură care să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.

Se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA, întrucât contribuabilul nu a prezentat documente care să ateste că o parte din bunurile facturate au fost transportate din România în alt stat membru, documente obligatorii pentru justificarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Astfel, din analiza Procesului verbal nr..X. /11.10.2013, se reține că:

- în cazul livrării înscrise în factura (invoice) nr..X./30.10.2010 emisă către .X.LTD Bulgaria, Direcția .X. .X. nu a prezentat documente de transport, CMR-uri, pentru cantitatea de .X.mc. din totalul de .X.mc buștean gater;

- în cazul livrării înscrise în facturile (invoice) nr..X./06.12.2010 și nr..X./02.03.2011 emise către .X.LTD Bulgaria, Direcția .X. .X. nu a prezentat documente de transport, CMR-uri.

Totodată, se reține că Regia .X.a depus în susținerea contestației copii ale facturilor în speță, respectiv invoice-uri, precum și CMR-uri aferente:

- livrării înscrise în factura nr..X./30.10.2010 emisă către .X.LTD Bulgaria pentru cantitatea de .X.mc buștean gater și pentru cantitatea de .X.mc lemn pentru celuloză;

- livrării înscrise în factura nr..X./06.12.2010 emisă către .X.LTD Bulgaria pentru cantitatea de .X.mc buștean gater și pentru cantitatea de 0,54 mc lemn pentru celuloză;

- livrării înscrise în factura nr..X./02.03.2011 emisă către .X.LTD Bulgaria pentru cantitatea de .X.mc buștean gater, în care sunt înscrise cantități parțiale raportate la cantitățile facturate, precizând că a intrat în posesia documentelor de transport, în speță CMR-uri, după finalizarea acțiunii de control fiscal, acestea fiindu-i puse la dispoziție de către partenerul extern, în original.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că Regia .X.a depus în susținerea acestui capăt de cerere, respectiv pentru justificarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare în speță, copii ale documentelor justificative de transport și având în vedere prevederile stipulate la art.1 alin.(8) din Anexa 1 la OMFP nr.2222/2006, potrivit cărora:

**“(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta poate solicita organelor fiscale competente reverificarea perioadei respective, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”,**

se impune ca acestea să fie analizate de organele de inspecție fiscală în corelație cu prevederile legale, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele prezentate de regie.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au analizat documentele de transport, respectiv CMR-uri, depuse de contestatară pentru justificarea scutirii de TVA pentru operațiunile de livrări intracomunitare, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X.lei reprezentând TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.



**3) Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care această sumă nu a fost stabilită în sarcina regiei prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013, contestată.**

**În fapt**, din analiza Procesului verbal nr..X./05.12.2013 încheiat de organele fiscale teritoriale la nivelul Direcției .X. .X., s-a constatat că Ocolul .X. Nera a înregistrat în evidența contabilă și operativă și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în mod eronat în sumă de .X. lei și nu în sumă de .X. leicât era înscris pe factura nr..X./12.01.2011 emisă de SC .X. SRL, rezultând o diferență de TVA dedusă eronat în sumă de .X. lei .

Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit în temeiul art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei , ce a fost dedusă fără a avea la baza înregistrării document justificativ conform legislației.

Prin contestația formulată, în ceea ce privește suma de .X. lei , regia contestă TVA în sumă de .X. lei, susținând că suma a fost dedusă în mod eronat din cauza unei greșeli de înregistrare contabilă, factura corectă emisă SC .X. SRL este pe o sumă mai mică, a cărei TVA este de .X. leiși care este corect să fie acceptată la deducere, diferența de 1.X. leirămânând dedusă eronat.

**În drept**, cauzei ii sunt incidente prevederile art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

***“(2) 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.”***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

**„Contestația poate fi respinsă ca:**

**c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;”**

Din documentele anexate la dosarul cauzei și potrivit celor detaliate la situația de fapt a cauzei, se reține că, deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.12.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. MC .X./10.12.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă TVA în sumă de .X. lei , reprezentând diferența între TVA în sumă de .X. lei pentru care Ocolul .X. și-a exercitat dreptul de deducere în mod eronat și TVA în suma de .X. leicât era înscris în factura nr..X./12.01.2011, regia contestă TVA în sumă de X lei, reprezentând în fapt TVA înscris în factură și pentru care organele de inspecție fiscală au acordat dreptul de deducere, astfel că TVA în sumă de .X. leinu a fost stabilită prin titlul de creanță contestat.

Prin urmare, față de prevederile legale menționate mai sus, se va **respinge ca fiind fără obiect contestația** formulată de Regia .X.pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, potrivit pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**4) Referitor la TVA în sumă de .X.lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, colectând suplimentar în cuantumul mai sus menționat TVA pe considerentul că din plaja de numere alocate lipsesc facturi, care nu se regăsesc înregistrate sau anulate în evidența contabilă și tehnico-operativă, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, potrivit Procesului verbal nr..X./05.12.2013, încheiat la nivelul Direcției .X. .X., organele de inspecție fiscală au colectat TVA

în sumă de .X.lei pentru perioada iulie 2010-august 2012, având în vedere că în evidența contabilă și tehnico-operativă a regiei, nu se regăsesc facturi emise, fapt pentru care au procedat la estimarea bazei de impunere în conformitate cu prevederile art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.126 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.150 alin.(1), art.156 alin.(2) și art.157 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, Regia .X.susține că unele dintre aceste facturi au fost găsite la cotor ca fiind anulate, altele au fost găsite la cotor, dar nu au fost înregistrate în contabilitate, iar altele au fost înregistrate în contabilitate, sens în care depune copii ale acestora.

**În drept**, potrivit prevederilor art.67 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

*“(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.”*

coroborate cu prevederile pct.65.1 lit.(d) din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

**“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:**

**d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”**

Față de aceste prevederi legale rezultă că organele de inspecție fiscală pot proceda la estimarea bazei de impunere în situația în care constată lipsa unor documente justificative care nu au fost refăcute de contribuabil, prin identificarea acelor elemente care sunt cele mai relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscale.

Din analiza constatărilor și a modului de stabilire a TVA, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată în valoare de .X.lei, întrucât au constatat că din plaja de numere alocată Ocolului .X. .X. pentru perioada iulie 2010-decembrie 2012, lipsesc facturi, în sensul că nu se regăsesc înregistrate în evidența contabilă și

tehnic-operativă a regiei și de asemenea, nu se regăsesc ca și anulate la cotor, lipsind toate cele trei exemplarele.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, regia susține următoarele:

- referitor la facturile negăsite de organele de inspecție fiscală la cotor și neînregistrate în contabilitate, pentru care au fost calculate valori estimative din care TVA în sumă de .X. lei, regia contestă TVA în sumă de .X. lei, întrucât:

- au fost găsite la cotor ca fiind anulate facturile nr..X./31 .01.2011 și nr..X./31 .07.2011 pentru care nu se colectează TVA (TVA estimat de organele de inspecție fiscală în sumă de .X.lei);

- au fost înregistrate în contabilitate corect facturile nr..X./31.10.2011, nr..X./31.10.2011, nr..X./31.08.2012 și nr..X./31.10.2011 pentru care nu se colectează TVA (TVA estimat de organele de inspecție fiscală în sumă de .X.lei);

- facturile nr..X./30.09.2011, nr..X./30,09.2011, nr..X./31.10.2011 și nr..X./31.10.2011 au fost găsite, dar nu au fost înregistrate în contabilitate, urmând a fi înregistrate corespunzător, cu TVA în sumă de .X. lei (TVA estimat de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei).

- referitor la factura nr..X./18.04.2012 emisă de SC .X., regia susține că aceasta reprezintă o stornare de TVA pentru facturi de penalități calculate inițial greșit (cu TVA).

- referitor la factura nr..X./26.04.2011 emisă de Ocolul .X. .X., regia susține că aceasta a fost înregistrată corespunzător în luna aprilie, dar cu numărul X, colectându-se corect TVA în sumă de .X.lei.

În acest sens, regia a anexat în susținerea contestației, în copie, următoarele documente:

- facturile nr..X./31 .01.2011 și nr..X./20.07.2011, ambele purtând mențiunea „anulat”;

- facturile nr..X./30.09.2011 (emisă către Școala generală nr.X din .X. în valoare totală de .X.lei, din care TVA în sumă de .X. lei), nr..X..11.2011 (emisă către .X.din .X.în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de X lei), nr.X/04.01.2012 (emisă către SC .X. SRL în valoare de .X.lei) cu mențiunea „taxare inversă” și nr.X/30.12.2011 (emisă către SC .X.SRL în valoare de .X.lei) cu mențiunea „taxare inversă” și copii ale jurnalelor de vânzări în cuprinsul cărora se regăsesc înregistrate facturile mai sus menționate;

- facturile nr..X./16.09.2011 și nr..X./19.09.2011 (emise către .X.din .X., fiecare în valoare totală de .X.lei, din care TVA în sumă de

.X.lei), nr..X./14.10.2011 (în valoare totală de X lei, din care TVA în sumă de .X.lei) și nr. .X./17.10.2011 (în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X.lei);

- factura nr..X./26.04.2011 emisă către Primăria .X. în valoare totală de .X.lei, din care TVA în sumă de .X.lei și copie după jurnalul pentru vânzări pentru luna aprilie 2011 în cuprinsul căruia factura mai sus menționată se regăsește înregistrată sub nr.125;

- factura nr..X./18.04.2012 emisă către SC .X.SRL în valoare de -.X.lei, reprezentând „storno TVA prejudicii și penalități”.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că Regia .X.a anexat la dosarul cauzei copii ale documentelor justificative ce nu s-au regăsit în timpul inspecției fiscale ca fiind înregistrate în evidența contabilă și tehnico-operativă a regiei, se impune ca acestea să fie analizate de organele de inspecție fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele prezentate de regie.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au avut în vedere aceste documente, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X.lei reprezentând TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

**5) Referitor la suma totală de .X.lei reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X.lei,

**Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este învestită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă unor lucrări de pregătire a terenului și a solului în vederea împăduririi, facturate în lunile noiembrie 2010, decembrie 2010 și aprilie 2011, pe considerentul că din documentele prezentate de regie nu s-a putut stabili perioada executării lucrărilor, predarea amplasamentelor nu s-a efectuat în baza unui proces verbal de predare-primire, nu a fost prezentat procesul verbal de încetare a stării de forță majoră și situații de lucrări, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt.**

**În fapt**, potrivit Procesului verbal nr..X./06.08.2013, încheiat la nivelul Direcției .X. .X. , organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X.lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL în lunile noiembrie 2010, decembrie 2010 și aprilie 2011, în conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.c) din Codul fiscal, întrucât:

- nu s-au întocmit procese verbale de predare-primire a amplasamentelor, așa cum este stipulat în clauzele obligatorii prevăzute la capitolul 4 din contractele de prestări servicii, astfel încât prestatorul să cunoască și să preia, prin proces verbal, suprafețele pe care urma să execute lucrări de pregătirea terenului și solului;

- organele de inspecție fiscală nu au putut stabili perioada executării lucrărilor, întrucât aceasta nu era menționată nici în procesele verbale de recepție prezentate și nici în facturile emise de SC .X. SRL;

- lucrările de pregătire nu ar fi putut fi executate după data de 08.12.2010, așa cum rezultă din procesele verbale de recepție prezentate, având în vedere că la această dată a fost declanșată starea de forță majoră, potrivit Actului adițional nr..X./27.12.2010 la contractul nr..X./12.11.2010, pe raza Ocoalelor .X. .X. și .X., datorită ploilor abundente care au provocat inundații;

- procesul verbal prin care s-a încheiat acțiunea de forță majoră nu a fost prezentat în timpul controlului.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, Regia .X.susține că pentru fiecare factură există

situație de lucrări și proces verbal de recepție semnat de comisia de recepție și vizat de șeful ocolului și de contabilul șef, pe care le anexează în susținerea contestației.

**În drept**, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.10.2010, perioadă incidentă operațiunilor, prevede:

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

**a) operațiuni taxabile;”**,

iar la art.146 alin.(1) din același act normativ se precizează:

**“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Procesului verbal nr..X./06.08.2013, se reține că:

- urmare a licitației publice organizate, Direcția .X. ă .X., în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de prestator,

contractul nr..X./02.11.2010 de executare lucrări de pregătirea terenului și solului în vederea împăduririi pe raza Ocolului .X. .X. și cu SC .X.SRL, în calitate de prestator, contractul nr..X./02.06.2010 de executare lucrări de pregătirea terenului și solului în vederea împăduririi pe raza Ocoalelor .X. .X., .X. și .X.. Ulterior, SC .X.SRL a cesionat lucrările respective către SC .X. SRL prin contractul nr..X./12.11.2010.

- între Direcția .X. .X., prin ocoalele .X. subordonate și prestator, SC .X. SRL, nu s-au întocmit procese verbale de predare-primire a amplasamentelor, așa cum este stipulat în clauzele obligatorii prevăzute la capitolul 4 din contractele de prestări servicii, astfel încât prestatorul să cunoască și să preia, prin proces verbal, suprafețele pe care urma să execute lucrări de pregătirea terenului și solului.

- procesele verbale de recepție prezentate organelor de inspecție fiscală, respectiv nr..X./19.11.2010, nr..X./13.12.2010 și nr..X./16.12.2010, nu au fost însoțite de situații de lucrări, care să prezinte denumirea lucrărilor efectuate, perioada executării lucrărilor, amplasamentul unde s-au efectuat lucrările. Mai mult, în ceea ce privește Procesul verbal nr..X., acesta a fost încheiat la data de 16.12.2010, când era instituită starea de forță majoră. Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili perioada executării lucrărilor, întrucât aceasta nu era menționată nici în procesele verbale de recepție prezentate și nici în facturile emise de SC .X. SRL.

Se reține totodată, faptul că deși în timpul inspecției fiscale regia a prezentat procesul verbal de recepție nr..X./20.12.2010, în care este menționată perioada executării lucrărilor 20.11.2010-18.12.2010 și procesele verbale nr..X. încheiate la data de 06.04.2011, în care este menționată perioada executării lucrărilor 17.12.2010-18.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de pregătire nu ar fi putut fi executate după data de 08.12.2010, data la care a fost declanșată starea de forță majoră, potrivit Actului adițional nr..X./27.12.2010 la contractul nr..X./12.11.2010, prin care se stipulează faptul că începând cu data de 08.12.2010, pe raza Ocoalelor .X. .X. și .X. a fost instituită starea de forță majoră datorită ploilor abundente care au provocat inundații și că procesul verbal prin care s-a încheiat acțiunea de forță majoră nu a fost prezentat în timpul controlului.

Se reține că regia a anexat în susținerea contestației următoarele documente:

- Situația de lucrări nr.X/06.04.2011 la obiectivul: Lucrări de pregătire a terenului și a solului în cadrul Ocolului .X. .X., contract nr..X./02.06.2010, contract cesiune nr..X./12.11.2010 – lucrări realizate



în perioada 17-25.12.2010, emisă de executantul SC .X. SRL, semnată și ștampilată de ambele părți contractante;

- Situația de lucrări executate în perioada 01-15.12.2010 emisă de SC .X. SRL;

- Situația de lucrări nr.X/20.12.2010 la obiectivul: Lucrări de pregătire a terenului și a solului în cadrul Ocolului .X. .X., contract nr..X./02.06.2010, contract cesiune nr..X./12.11.2010 – lucrări realizate în perioada 20.11-18.12.2010 emisă de executantul SC .X. SRL, semnată și ștampilată de ambele părți contractante;

- Situația de lucrări executate în luna decembrie 2010 emisă de SC .X. SRL;

- Situația de lucrări executate în luna noiembrie 2010 emisă de SC .X. SRL.

Or, din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Procesul verbal nr..X./06.08.2013, nu rezultă că acestea ar fi analizat și avut în vedere documentele mai sus menționate, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată aferente serviciilor facturate de SC .X. SRL.

Astfel, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că Regia .X.a anexat la dosarul cauzei copii de pe documentele ce nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală, se impune ca acestea să fie analizate de organele de inspecție fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele prezentate de regie.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, dacă au analizat facturile de achiziție și dacă acestea conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal.

Astfel, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3<sup>1</sup>) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X.lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei;
- accesorii aferente TVA în sumă de .X.lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

6). Referitor la suma totală de **.X.lei**, reprezentând:

- .X.lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X.lei accesorii aferente TVA,

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au formulat**

**Plângerea penală nr..X./25.04.2014 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. și au sesizat, prin adresa nr..X./09.04.2014, Inspectoratul de Poliție .X., Serviciul de Investigare a Fraudelor, cu privire la aspectele constatate prin procese verbale, constatări ce se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013.**

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) Potrivit Procesului verbal nr..X./07.08.2013, Regia .X., prin Direcția .X. ă .X., nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X.lei, înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL , în anul 2011, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, întrucât nu au fost prezentate documente justificative care să dovedească realitatea achizițiilor înscrise în aceste facturi.

Astfel, referitor la facturile emise de SC .X. SRL , organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- regia nu a prezentat documente referitoare la modul efectiv de realizare a livrărilor de agregate minerale de către SC .X. SRL , respectiv privitoare la felul și sortul acestora, denumirea carierei de unde agregatele au fost aprovizionate, iar fiecare aviz de însoțire a mărfii prezentat organelor de inspecție fiscală are înscris aceeași cantitate de agregate, respectiv 20 mc., în condițiile în care au fost transportate diferite sorturi, reprezentând balast, piatră spartă, nisip, refuz de ciur, agregate ce au densități diferite pe metru cub și depășesc masa admisă și capacitatea volumetrică a mijloacelor de transport înscrise în acestea.

- urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL , în calitate de furnizor al SC .X. SRL , organele de inspecție fiscală au constatat, pe de o parte facturi emise către acest contribuabil de către SC .X. SRL care nu exprimă realitatea, nefiind recunoscute de către acest furnizor, iar pe de altă parte, faptul că anumite mijloace de transport înscrise pe avizele de însoțire a mărfii întocmite de către SC .X. SRL pentru regie nu erau înscrise în circulație, în acele date, cu respectivele numere de înmatriculare.

- în urma verificării, atât în zonele de depozitare a agregatelor, cât și pe drumurile forestiere unde au fost utilizate aceste agregate, echipa de inspecție nu a putut stabili cu certitudine unde s-a

împrăștiat nisip, piatra concasată sau refuz de ciur și nici din ce surse au provenit aceste materiale.

- au fost întocmite avize de însoțire marfă în date în care nu apar pontaji nici personal de la Ocolul .X. și nici de la SC .X. SRL .

În ceea ce privește facturile emise de SC .X. SRL , organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- din analiza situațiilor de lucrări la Ocolul .X. .X., luna aprilie 2011 și a proceselor verbale de recepție a lucrărilor încheiate la data de 20.04.2011 s-a constatat că au fost efectuate lucrări de ajutorare și extragerea subarboretului, transportul puieților, revizuirea plantațiilor, plantarea puieților în șant, timpul efectiv între data semnării contractului și semnarea proceselor verbale de recepție fiind de 9 zile calendaristice;

- din analiza caietului de sarcini, s-a constatat că nu au fost respectate prevederile acestuia, nu a fost prezentat documentul din care să rezulte data începerii lucrărilor, specificul lucrărilor și suprafețele puse la dispoziție, astfel că nu s-a putut stabili cu exactitate perioada în care s-au efectuat lucrările facturate de către SC .X. SRL ;

- în urma controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL , s-a constatat că în perioada 01.04.2011-31.10.2011, în care ar fi fost prestate serviciile către Ocolul .X. .X., societatea a avut un singur angajat cu timp parțial (2 ore/zi) care nu a participat efectiv la prestarea serviciilor și nu avea înregistrate în evidența contabilă obiecte de inventar sau mijloace fixe care ar putut fi utilizate la efectuarea de lucrări .X. , lucrările fiind executate de către SC .X.SRL și SC .X. SRL;

- din situațiile de lucrări și recepțiile anexate facturilor întocmite de SC .X.SRL și SC .X. SRL, nu a rezultat ce lucrări au fost efectuate, locația unde au fost prestate sau cine a fost în fapt beneficiarul acestora, fiind menționate doar valoarea lucrărilor și contractul în baza cărora au fost efectuate lucrările;

- SC .X.SRL și SC .X. SRL au făcut anterior obiectul unor controale încrucișate, în urma cărora s-a constatat că SC .X. SRL a subcontractat la rândul său lucrările .X. către alte 3 societăți, din acestea făcând parte și SC .X.SRL, împotriva căreia s-a formulat sesizare penală, întrucât nu a funcționat la sediul social declarat, iar reprezentanții săi nu au dat curs invitațiilor organelor de control din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X..

Având în vedere cele precizate mai sus, constatate la Direcția .X. ă .X., prin adresa nr..X./25.04.2014, organele de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale

infrafracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

b) Potrivit Procesului verbal nr..X./05.12.2013, Regia .X., prin Direcția .X. ă .X., nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X.lei, înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1), art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.145 alin.(1) și art.146 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a fost justificată realitatea, oportunitatea și necesitatea serviciilor efectuate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că exemplarul original al documentelor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, pentru perioada iulie 2010-aprilie 2012, în care sunt consemnate servicii de lucrări .X. , au fost reținute de Inspectoratul de Poliție .X. în vederea cercetării derulate în dosarul penal nr..X./P/2013. Prin urmare, având în vedere că există suspiciuni cu privire la realitatea prestării serviciilor, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există o dată la care a intervenit faptul generator, fapt pentru care nu există o exigibilitate aferentă faptului generator, având drept consecință neacordarea dreptului de deducere a TVA la beneficiarul facturii emise de prestatorul de servicii.

În ceea ce privește facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, pentru servicii constând în lucrări de întreținere și reparații drumuri forestiere, organele de inspecție fiscală au verificat contractele comerciale, facturile emise de prestatori, situațiile de lucrări și procesele verbale de recepție și au constatat deficiențe în ceea ce privește serviciile facturate, având în vedere faptul că nu s-a făcut dovada materialelor transportate și puse în operă (transport piatră, împrăștiat piatră, fără a justifica existența și proveniența pietrei), respectiv în situațiile de lucrări întocmite nu a fost cuprinsă piatra. De asemenea, regia nu a justificat cu documente, achiziții de piatră, astfel că nu s-a putut dovedi realitatea prestării.

Referitor la facturile emise de SC .X. SRL, reprezentând piese de schimb și reparația unei autoplatforme, nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente care să justifice necesitatea, oportunitatea și realitatea serviciilor facturate, respectiv niciun deviz menționat în facturi sau situații de lucrări privind consumul pieselor din facturile menționate, singurele documente puse la dispoziție fiind bonuri

de comandă, care nu prezintă nicio semnătură a conducerii Ocolului .X. sau a unui reprezentant legal al acestuia.

Având în vedere cele constatate la Direcția .X. ă .X., prin adresa nr..X./09.04.2014, organele de inspecție fiscală au sesizat Inspectoratul de Poliție al jud. .X., Serviciul de Investigare a Fraudelor.

**În drept**, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

***“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:***

***a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă”.***

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin procesele verbale încheiate la nivelul Direcțiilor .X. .X. și .X., preluate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta **interdependență** constă în faptul că, în cauză, există suspiciuni de evaziune fiscală având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, în condițiile în care organele de inspecție fiscală urmare verificărilor efectuate au constatat că în speță se ridică problema realității și legalității operațiunilor înregistrate de regie, prin Direcțiile .X. .X., respectiv .X., și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA fără să prezinte documente justificative din analiza cărora să rezulte că bunurile și serviciile facturate de furnizori/prestatori au fost efectiv achiziționate. Mai mult, acești furnizori/prestatori au avut un comportament fiscal inadecvat, așa

cum rezultă din Procesele verbale încheiate urmare controalelor încrucișate.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept e invocat fraudulos sau abuziv (Hotărârea Fini H – C32/03; Axel Kittel și Rec.X.a Recycling – C439/04 și C440/04; Mahageben Kft și Peter David – C80/2011 și C-142/2011; Bonik Eood C-285/11).

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este cazul sau nu să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema înregistrării unor operațiuni fictive, cu consecința obținerii, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Prin Decizia nr.72 din 28 mai 1996, anexată la dosarul cauzei, Curtea Constituțională a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1), preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *“în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția generală de administrare a marilor contribuabili a înaintat Inspectoratului de Poliție .X., Serviciul de Investigare a Fraudelor, adresa nr..X./09.04.2014 și Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., plângerea penală nr..X./25.04.2014, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.



A proceda astfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care acestea au fost sesizate în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

**„(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214.”,**

se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de .X.lei, reprezentând:

- .X.lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X.lei accesorii aferente TVA,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

De asemenea, pct.10.1. din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează:

**“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a**

**determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]"**

**7) Referitor la TVA în sumă .X.lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă regia poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în factura nr..X./30.11.2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând „cv situație de lucrări închiriere utilaje, conform contract nr..X./01.11.2011”, în condițiile în care regia nu justifică cu documente prestarea serviciilor înscrise în factură.**

**În fapt**, potrivit Procesului verbal nr..X./05.11.2013, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei înscrisă în factura nr..X./30.11.2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând închiriere utilaje, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup>, art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a fost justificată prestarea serviciilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au verificat contractul comercial, factura emisă de prestatorul de servicii, situațiile de lucrări și procesele verbale de recepție și au constatat neconcordanțe în ceea ce privește serviciile facturate, în sensul că în contractul încheiat între părți obiectul acestuia îl constituiau lucrări de terasamente la drumuri de acces forestiere, iar situația de lucrări avea ca justificare închirierea de utilaje. Referitor la lucrările prevăzute în contract, nu s-au prezentat documente justificative, având în vedere că potrivit art.10.1. din contract, prestatorul avea obligația de a asigura forța de muncă și materialele, iar în ceea ce privește închirierea utilajelor nu s-a făcut dovada unor lucrări efectuate cu aceste utilaje. De asemenea, din analiza situației consumului de carburanți pe utilaje pe luna noiembrie nu a rezultat existența consumului de combustibili pentru utilajele închiriate.

**În drept**, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 05.09.2011, perioadă incidentă operațiunilor, prevede:

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

**b) operațiuni taxabile;”**,

iar potrivit art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.1 din același act normativ:

**“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

**1. achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”**

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ se prevede:

**“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă are obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe,

respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că pentru a avea drept de deducere a TVA înscrisă în factura nr..X./30.11.2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând închiriere utilaje, regia trebuie să facă dovada prestării serviciilor respective și măsura în care sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, Regia .X.a dedus TVA înscrisă în factura menționată mai sus, în condițiile în care există neconcordanțe în ceea ce privește documentele care stau la baza justificării serviciilor facturate, în sensul că în contractul încheiat între părți obiectul acestuia îl constituiau lucrări de terasamente la drumuri de acces forestiere, iar situația de lucrări avea ca justificare închirierea de utilaje. Referitor la lucrările prevăzute în contract, nu s-au prezentat documente justificative, având în vedere că potrivit art.10.1. din contract, prestatorul avea obligația de a asigura forța de muncă și materialele, iar în ceea ce privește închirierea utilajelor nu s-a făcut dovada unor lucrări efectuate cu aceste utilaje. De asemenea, din analiza situației consumului de carburanți pe utilaje pe luna noiembrie nu a rezultat existența consumului de combustibili pentru utilajele închiriate.

Organul de soluționare a contestației reține că regia avea posibilitatea să probeze cu documente justificative susținerile din contestație, și anume, faptul că deține documente/înscrisuri din care să rezulte că serviciile facturate au fost efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor taxabile, respectiv comandă, contract, situații de lucrări sau orice alte documente specifice, din analiza cărora să se poată stabili cu certitudine serviciile prestate care au fost facturate și pentru care regia și-a exercitat dreptul de deducere. Toate aceste documente trebuie să fie întocmite conform legii, confirmate și acceptate atât de beneficiar, cât și de prestator.

Or, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar

nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității. Simpla prezentare a contractului de prestări servicii, a unor rapoarte care au caracter general și evaziv și a facturii nu este suficientă, contestatara trebuie să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

În același sens s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/09.03.2013, anexată în copie la dosarul cauzei.

Se reține că regia a anexat în susținerea contestației următoarele documente:

a) factura nr..X./30.11.2011 emisă de SC .X. SRL, reprezentând *„cv situație de lucrări închiriere utilaje, conform contract nr..X./01.11.2011”*;

b) contractul nr..X./01.11.2011 încheiat între Regia .X., în calitate de achizitor și SC .X. SRL, în calitate de executant, ce are ca obiect *„lucrări de terasamente la DAF .X.OS .X.”*, și care prevede:

- la pct.10.1 alin.(2) că *„executantul are obligația de a supravegea lucrările, de a asigura forța de muncă, materialele, instalațiile, echipamentele și toate celelalte obiecte, fie de natură provizorie, fie definitive, cerute de și pentru contract”*;

- la pct.18.4 *„lucrările executate trebuie să fie dovedite ca atare printr-o situație de lucrări provizorii”*;

- la pct.18.6 *„contractul nu va fi considerat terminat până când procesul-verbal de recepție finală nu va fi semnat de comisia de recepție, care confirmă că lucrările au fost executate conform contract”*;

c) situația de lucrări închiriere utilaje conform contract nr..X./01.11.2011, din analiza căreia rezultă numai numărul de ore lucrate și valoarea acestora, fără însă să se facă vreo specificare privind perioada în care respectivele utilajele au fost închiriate, amplasamentele pentru care au fost închiriate, lucrările efectuate cu aceste utilaje.

Totodată, se reține că deși regia susține că a anexat în susținerea contestației comanda privind justificarea închirierii utilajelor, aceasta nu se regăsește la dosarul cauzei.

Mai mult, se reține că regia nu a anexat în susținerea contestației situația de lucrări provizorii și procesul-verbal de recepție finală, semnat de comisia de recepție, așa cum se prevede în contractul nr. .X./01.11.2011, menționat mai sus.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării acestuia în scop economic, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că documentele anexate de regie nu sunt de natură să înlăture și/sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Așadar, având în vedere prevederile legale în vigoare în perioada verificată, constatările organelor de inspecție fiscală, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că regia nu depune niciun document/înscris în susținerea contestației care să înlăture constatările acestora, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat regiei drept de deducere pentru TVA în sumă de .X.lei.

În concluzie, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Regia .X.împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.12.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de .X.lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

**8). Referitor la suma de .X.lei, reprezentând accesorii aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestația formulată Regia .X.nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, organele de inspecție

fiscală au calculat în sarcina regiei accesorii în sumă de .X.lei aferente TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X.lei, pentru perioada august 2010-noiembrie 2010.

Prin contestația formulată, regia nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației privind accesoriiile în sumă de .X.lei aferente TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X.lei, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013, contestată.

Se reține totodată, că regia nu a contestat TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X.lei care a generat accesoriiile aferente în sumă de .X.lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**[...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“Contestația poate fi respinsă ca 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”.**

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește suma de .X.lei reprezentând accesorii aferente TVA, contestatara nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 Cod Civil „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă,*



*iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că Regia .X., deși contestă suma de .X.lei, reprezentând accesorii aferente TVA, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013, cu privire la suma de .X.lei, reprezentând accesorii aferente TVA, conform prevederilor pct.2.5 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „**organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv**”,

se va respinge ca nemotivată contestația formulată de Regia .X.pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3) și art.216 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1, pct.11.1. lit.a), lit.b) și lit.c) și pct.11.6 din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

1). **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de Regia .X.împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013

emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X.lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei**,
- accesorii aferente TVA în sumă de **.X.lei**.

2). **Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr.F-MC **.X./10.12.2013** emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X.lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei**,
- accesorii aferente TVA în sumă de **.X.lei**,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

3). **Respingerea** contestației formulată de Regia **.X.** ca fiind fără obiect pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

4) **Suspendarea soluționării contestației** formulată de Regia **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC **.X./10.12.2013** emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală de **.X.lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei**,
- accesorii aferente TVA în sumă de **.X.lei**,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția adoptată pe latură penală.

5). **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de Regia **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC **.X./10.12.2013** emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de

administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X.lei** reprezentând accesorii aferente TVA.

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

**DIRECTOR GENERAL,**

**X**