

## DECIZIA NR. 770/2014

privind solutionarea contestatiei formulata de catre  
R.P.L. X R.A. inregistrata la  
D.G.R.F.P. .... sub nr ...../03.09.2013.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice..... prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre D.G.F.P. .... Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr. .... din 29.08.2013, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ..... sub nr. ..../03.09.2013, cu privire la contestatia formulata de catre R.P.L. X R.A. cu domiciliul fiscal in ....., str ....., nr ....., avind nr. de inregistrate la Registrul Comertului ...../...../2006, si CUI .....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P..... A.J.F.P. ...., Inspectia Fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../31.07.2013 conform careia s-au stabilit urmatoarele sume de plata in ceea ce priveste TVA:

- pentru perioada 01.07.2011 – 31.07.2011 TVA de plata in suma de ..... lei, dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.
- pentru perioada 01.08.2011 – 31.08.2011 TVA de plata in suma de ..... lei, dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.
- pentru perioada 01.09.2011 – 30.09.2011 TVA de plata in suma de ..... lei, dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.
- pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2011 TVA de plata in suma de ..... lei, dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.
- pentru perioada 01.01.2012 – 31.05.2012 TVA de plata in suma de ..... lei, dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.
- pentru perioada 01.06.2012 – 31.05.2013 din TVA solicitata la rambursare in suma de ..... lei a fost aprobata la rambursare suma de ..... lei si a fost respinsa la rambursare TVA in suma de ..... lei si s-au calculat dobanzi de intarziere in suma de ..... lei.

Urmare a inspectiei fiscale s-au stabilit urmatoarele:

- TVA de plata in suma de ..... lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de ..... lei
- dobanzi de intarziere in suma de ..... lei
- penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

R.P.L. X R.A, contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ..../31.07.2013.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../31.07.2013 sub semnatura in data de 13.08.2013 si de data inregistrarii

contestatiei la D.G.R.F.P..... A.J.F.P....., Inspectia Fiscala in data de 19.08.2013 conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P..... prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre R.P.L. X R.A.

I. R.P.L. X R.A contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ....../31.07.2013

Contestatoarea invoca urmatoarele:

- in anul 2008 s-a incheiat un contract de administrare cu Primaria..... modificat in anul 2009, pentru administrarea padurilor acestei comune, a carui valoare, deci taxa platita de Primaria ..... pentru administrarea padurilor acestei comune este in valoare de ..... lei/luna. In urma inspectiei fiscale efectuate, conform anexei nr. 3 a Raportului de inspectie fiscala, a reiesit faptul ca R.P.L. X RA trebuie sa plateasca TVA aferenta "cheltuielilor salariale, contributiilor salariale, transportului, taxei de administrare, consumabilelor, pieselor de schimb, materialelor si pieselor, etc." Petenta sustine ca acest lucru nu este normal.

- In conformitate cu Legea nr. 46/2008 prin administrarea padurilor se intelege "totalitatea activitatilor cu caracter tehnic si economic in scopul asigurarii gestionarii durabile a padurilor, cu respectarea regimului silvic".

- Comuna ..... a fost tratata ca si client, iar cei care au efectuat lucrarile in zona nu au facut-o pentru Primaria ..... ci pentru R.P.L. X RA (care este angajator) si pentru ca acesta este raspunzator in fata legilor silvice si a fondului forestier national.

- contestatoarea mai sustine ca se poate imputa 24% din ..... lei, adica TVA aferenta taxei de administrare, iar ca si concluzie "precizeaza ca ocolul, in schimbul unei taxe de administrare (al carei TVA poate fi imputant), si-a asumat contributiile salariale, transportul, lucrarile silvice etc., pentru ca era obligat prin Codul Silvic, iar aceste lucrari nu au fost facute pentru Primaria ..... ci pentru fondul forestier national. Acesta TVA a fost achitata, si nu ar trebui sa mai fie achitat odata.

Referitor la TVA dedusa aferentă combustibilului achizitionat pentru functionarea utilajelor din dotare pe baza de bonuri fiscale emise conform OG nr. 28/1999, privind obligatia operatorilor economici de a folosi aparate de marcat electronice fiscale, contestatoarea invoca urmatoarele:

- aprovizionarea cu combustibil se efectueaza cu o autoutilitara ce transporta butoaie de 200 – 400 litri, pentru care S.C X S.A. a eliberat bonuri fiscale pe care X RA era obligat sa inscrie numarul de inmatriculare al autoturismului, utilajului. Bonurile au fost inscriptionate cu mentiunea "UTILAJE", in loc de un numar de inmatriculare. Contestatoarea considera ca acest lucru este legal, deoarece combustibilul ajunge in magazie si de acolo in functie de necesitati, este distribuit unui utilaj sau altuia pe baza de bonuri de consum, iar plata combustibilului s-a facut prin banca. Petenta precizeaza ca inspectorii fiscali nu au contestat acest fapt, intrucat "nu au contestat nici un bon de consum si mai mult, nu au contestat nici o receptie, proces tehnologic, FAZ, si/sau foi de parcurs pentru utilajele care au consumat carburantul."

- se invoca faptul ca nu se putea inscrie un nr. de inmatriculare pe un bon de carburant, inainte sa se stie unde si cum va fi consumat carburantul, mai ales ca plata acestuia s-a facut prin banca, deci plata carburantului, inclusiv a TVA-ului fiind efectuata, era normal sa fie dedus.

II. Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....../31.07.2013 s-a stabilit in sarcina R.P.L. **X** R.A suma de ..... lei reprezentind TVA stabilita suplimentar de plata si ..... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare.

Din raportul de inspectie fiscala nr......./31.07.2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....../31.07.2013 contestata de catre R.P.L. **X** R.A rezulta urmatoarele:

Referitor la TVA colectata in suma de ..... lei:

Administrarea de către R.P.L. **X** RA în regim silvic a fondurilor forestiere proprietate publică a unor unități administrativ-teritoriale (consilii locale altele decat Consiliul Local ....., ....., ....., unitati care sunt asociati ai regiei verificate) sau din domeniul privat a persoanelor juridice (Asociatia ....., Parohiile ortodoxe..... si .....) se efectuează pe baza de contract de administrare, iar proprietarii acestora au calitatea de client, serviciile de administrare a fondurilor forestiere trebuie considerate din punct de vedere al TVA operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA, iar baza de impozitare a TVA se compune din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor sau prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, potrivit art. 137, alin.(1), litera a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, **X** RA are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea realizării acestor operațiuni, potrivit art. 145-147 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate mai sus și din verificările efectuate s-a constatat că serviciile de administrare a fondurilor forestiere administrate de **X** RA pentru Consiliul Local ..... 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 acestui client.

Prestările de servicii efectuate de RPL **X** RA care nu au fost incluse în baza de impozitare a TVA reprezintă în principal servicii de pază, servicii de exploatare a masei lemnoase, precum și diverse lucrări de regenerare și conservare a fondului forestier, respectiv lucrările de împăduriri, inclusiv puietii utilizați, descopleșiri, curățiri, degajări, efectuate în fondurile forestiere aparținând consiliului local ....., Aceste servicii au fost efectuate direct de **X** RA prin personalul propriu sau de diverse persoane juridice care au emis facturi către **X** RA pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA potrivit art. 145-147 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Mentionam ca in lunile iulie si august 2011 societatea a facturat catre Primaria ..... valoarea taxei de administrare in suma de ..... lei/luna conform contractului de administrare pentru care a fost colectata taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei/luna.

Incepand cu luna septembrie 2011 **X** RA nu a mai facturat catre Primaria ..... valoarea taxei de administrare in suma de ..... lei conform contractului de administrare. La aceasta data contractul de administrare a fost modificat prin actul aditional inregistrat la Primaria Comunei ..... sub nr. ....../14.09.2011 in care se consemneaza ca suma de ..... lei baza/luna va fi folosita de **X** RA pentru plata salariilor personalului TESA apartinand ocolului. Acesta valoare a fost inregistrata de societatea verificata in balanta de verificare in contul 641 "Cheltuieli cu salariile personalului". Acesta modificare a contractului de administrare nu exonereaza societatea de obligatia facturarii

taxei de administrare in suma de ..... lei cu o TVA aferenta in suma de ..... lei.

Contractul de administrare nr. ....../06.10.2009 incheiat cu Primaria comunei ..... a fost reziliat pe cale amiabila incepand cu data de 11.03.2013 conform actului de reziliere inregistrat la R.P.L. X RA sub nr. ....../07.03.2013.

Având în vedere cele prezentate mai sus in baza balantei de verificare lunare intocmite de ocol pentru Consiliul Local ..... in luna iulie 2011, s-a stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de..... lei.

În ceea ce privește modul de calcul a TVA colectată aceasta a fost stabilită prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei de impozitare constituita din contravaloarea prestațiilor de servicii efectuate de R.P.L. X RA și contravaloarea bunurilor sau serviciilor facturate de terți pe numele acestuia pentru serviciile efectuate la fondurile forestiere aparținând Consiliului Local .....

Referitor la TVA dedusa în sumă de..... lei aferentă combustibilului achizitionat pentru functionarea utilajelor din dotare pe baza de bonuri fiscale emise conform OG nr. 28/1999, privind obligatia operatorilor economici de a folosi aparate de marcat electronice fiscale:

In perioada verificata conform actelor si documentelor financiar – contabile (jurnale de cumparari, facturi, bonuri fiscale si deconturi de TVA), regia verificata a achizitionat carburanti pentru utilaje (tractor, buldoexcavator), drujba, generator, in suma totala de ..... lei, din care baza impozabila ..... lei si taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ..... lei pentru care si-a exercitat dreptul de deducere, pe baza bonurilor fiscale emise conform OG nr. 28/1999, privind obligatia operatorilor economici de a folosi aparate de marcat electronice fiscale.

Intrucat, R.P.L. X RA nu detine factura fiscala pentru carburantii achizitionati pentru consumul utilajelor, in conformitate cu prevederile art. 146, alin.(2) din Legea nr. 571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 46, alin.(2) din HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare s-a dedus in mod eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei.

Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de ..... lei, compusa din TVA dedusa eronat in suma de ..... lei inscrisa in facturile emise de SC X SRL, din TVA dedusa eronat in suma de ..... lei inscrisa in facturile emise de SC X SRL si din suma ..... lei dedusa eronat reprezentand preluare de sold eronata in decontul de TVA aferent lunii februarie 2012.

In luna mai 2013 X RA înregistreaza în evidența contabilă si deduce TVA aferenta urmatoarelor facturi:

- nr. ....../21.05.2013 emisa de S.C. X S.R.L. in valoare fara TVA de ..... lei cu o TVA aferenta in suma de ..... lei;

- nr. ....../30.05.2013 emisa de S.C. X S.R.L. in valoare fara TVA de ..... lei cu o TVA aferenta in suma de ..... lei;

Conform informatiilor din site-ul www.anaf.ro - Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare a reiesit ca persoanele impozabile care au emis aceste facturi aplica sistemul TVA la incasare conform art.134<sup>2</sup> alin.(3) din Codul fiscal.

Din verificarile efectuate asupra documentelor de plata si din fisa furnizorilor SC X S.R.L. si SC X S.R.L. a reiesit ca agentul economic nu a achitat in luna mai 2013 contravaloarea facturilor mentionate mai sus.

Având în vedere faptul ca „dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (3)-(8) este amânat până în momentul în care taxa

aferență bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său”, s-a stabilit o TVA fara drept de deducere în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei).

În perioada 01.06.2012 – 31.05.2013, în ceea ce privește analiza soldului “ TVA-lui de recuperat”, organul de inspectie fiscala a constatat ca este înregistrata o suma de ..... lei, care, reprezintă o preluare de sold eronata în decontul aferent lunii februarie 2012.

Pe cale de consecință, s-a stabilit o TVA fara drept de deducere în suma de ..... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

A. Referitor la TVA în suma de ..... lei menționam ca acesta a fost stabilită de către organul de inspectie fiscala urmare a constatării faptului ca RPL X RA a prestat în baza unor contracte de administrare servicii de gestionare a fondului forestier aparținând unor terțe persoane pentru care nu a colectat TVA.

În ceea ce privește TVA colectată în suma de ..... lei stabilită de organele de inspectie fiscala în sarcina RPL X RA și contestate de către aceasta, **D.G.R.F.P** ..... **prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte** dacă RPL X RA avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă prestării unor servicii de gestionare a fondului forestier aflat în proprietatea altor persoane în condițiile în care administrarea se face pe bază de contract proprietarii având calitatea de clienți.

În fapt, urmare a verificării din punct de vedere fiscal a perioadei 01.07.2011 - 31.05.2013, organele de inspectie fiscala au colectat TVA în suma de ..... lei urmare a constatării faptului ca RPL X RA a prestat servicii de gestionare a fondului forestier aparținând unor terțe persoane (servicii prestate în baza unor contracte de administrare și a unor contracte de prestări servicii) pentru care nu a colectat TVA.

Contestatoarea susține ca organul de inspectie fiscala a interpretat eronat natura juridică a contractelor de administrare a fondurilor forestiere încheiate în baza Legii 46/2008 privind Codul Silvic încheiate cu unități administrativ-teritoriale.

În speta sunt aplicabile prevederile:

- art. 10, din Legea nr. 46/2008 privind Codul silvic cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

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

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

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

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

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

- art. 12, din Legea nr. 46/2008 privind Codul silvic cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede:

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

- art. 17, din Legea nr. 46/2008 privind Codul silvic cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede:

*„ (1) Respectarea regimului silvic este obligatorie pentru toți deținătorii de fond forestier.*

*(2) Proprietarii fondului forestier au următoarele obligații în aplicarea regimului silvic:*

*a) să asigure întocmirea și respectarea amenajamentelor silvice;*

*b) să asigure paza și integritatea fondului forestier;*

*c) să realizeze lucrările de regenerare a pădurii;*

*d) să realizeze lucrările de îngrijire și conducere a arboretelor;*

*e) să execute lucrările necesare pentru prevenirea și combaterea bolilor și dăunătorilor pădurilor;*

*f) să asigure respectarea măsurilor de prevenire și stingere a incendiilor;*

*g) să exploateze masa lemnoasă numai după punerea în valoare, autorizarea parchetelor și eliberarea documentelor specifice de către personalul abilitat;*

*h) să asigure întreținerea și repararea drumurilor forestiere pe care le au în administrare sau în proprietate;*

*i) să delimiteze proprietatea forestieră în conformitate cu actele de proprietate și să mențină în stare corespunzătoare semnele de hotar;*

*j) să notifice structurile teritoriale de specialitate ale autorității publice centrale care răspunde de silvicultură, în termen de 60 de zile, cu privire la transmiterea proprietății asupra terenurilor forestiere.*

*(3) În cazul administrării pădurilor prin ocoale silvice autorizate, obligațiile prevăzute la alin. (2) aparțin acestora.”*

- art. 127, alin 2, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede:

*“În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

- art. 128, alin 1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede:

*„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

- Titlul VI, punctul 6, din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

*„În sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.”*

- art. 128, alin 4, lit c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede:

*“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1)*

lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției.

- art. 129, alin 3, lit e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

„Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

- Titlul VI, punctul 7, alin 4, 5 și 6 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

„(4) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului civil. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.

(5) Emiterea de către mandatar a unei facturi în numele său către cumpărător, pentru livrarea de bunuri intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum este prevăzut la pct. 6 alin. (3). De asemenea, mandatarul devine din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

(6) Prevederile alin. (5) sunt aplicabile și în cazul în care mandatarul intermediază o prestare de servicii.”

- art. 130 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

„În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

- art. 134<sup>1</sup>, alin 1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

„Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

- art. 134<sup>2</sup>, alin 1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

„Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

- art 137, alin 1, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

„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”

- art 140, alin 1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede:

„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

- art 155, alin 1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările

ulterioare, unde 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. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”*

Din prevederile legale enunțate se rețin următoarele:

Sunt obligatorii administrarea și asigurarea serviciilor silvice, la toate pădurile, indiferent de forma de proprietate, prin ocoale silvice. Administrarea, precum și serviciile silvice, după caz, se asigură prin ocoale silvice autorizate. Ocoalele silvice private sunt înființate, de unitățile administrativ-teritoriale, de persoanele fizice ori de persoanele juridice care au în proprietate fond forestier. Fondul forestier proprietate publică a unităților administrativ-teritoriale se administrează prin ocoale silvice private care funcționează ca regii autonome de interes local cu specific exclusiv silvic. Respectarea regimului silvic este obligatorie pentru toți deținătorii de fond forestier. În cazul administrării pădurilor prin ocoale silvice autorizate obligațiile proprietarilor fondului forestier în aplicarea regimului silvic sunt preluate de către acestea.

Constituie activitate economică din punct de vedere al TVA exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prestările de servicii cuprind operațiuni de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. Este considerată prestare de serviciu intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. Intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.

Emiterea de către mandatar a unei facturi în numele său către cumpărător, pentru livrarea de bunuri intermediată, este suficientă pentru a-l transforma în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, mandatarul devine din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată un cumpărător revânzător, dacă primește de la vânzător o factură întocmită pe numele său.

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Faptul generator al TVA intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea ei intervine la data la care are loc faptul generator.

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită pentru livrări de bunuri și prestări de servicii 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. Cota standard a TVA este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a TVA 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.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Conform Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala nr . ...../31.07.2013 intocmita de organele de inspectie fiscala s-a stabilit in sarcina R.P.L. X RA suma de ..... lei reprezentind TVA, urmare a constatarii faptului ca aceasta a prestat in baza unor contracte de administrare servicii de gestionare a fondului forestier apartinand unor terte persoane pentru care nu a emis facturi si nu a colectat TVA.

Din analiza dosarului cauzei, cu privire la cheltuielile pe care petenta le-a suportat pentru serviciile de administrare a fondurilor forestiere pentru unitatile administrativ-teritoriale (consilii locale) se constata urmatoarele :

i) Organele de inspectie fiscala au consemnat ca petenta a suportat cheltuielile avand natura de mai sus (servicii de paza, precum si diverse lucrari de regenerare si conservare a fondului forestier, respectiv lucrari de impaduriri si de ajutorare a regenerarilor naturale, descoplesiri, curatiri, degajari etc.), consemnate in facturi emise de catre persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA consemnate in aceste facturi, fara insa sa procedeze si la refacturarea serviciilor catre proprietari in beneficiul carora aceste cheltuieli s-au efectuat.

ii) Prin contestatia depusa, RPL X R.A. sustine ca a avut obligatia legala sa efectueze aceste cheltuieli, sustinand ca in speta sunt aplicabile prevederile Legii nr. 46/2008 privind Codul silvic,

In cauza sunt aplicabile prevederile art. 17 din Legea nr. 46/2008 privind Codul silvic, conform caruia:

**(1) Respectarea regimului silvic este obligatorie pentru toți deținătorii de fond forestier.**

**(2) Proprietarii fondului forestier au următoarele obligații în aplicarea regimului silvic:**

**a) să asigure întocmirea și respectarea amenajamentelor silvice;**

**b) să asigure paza și integritatea fondului forestier;**

**c) să realizeze lucrările de regenerare a pădurii;**

**d) să realizeze lucrările de îngrijire și conducere a arboretelor;**

**e) să execute lucrările necesare pentru prevenirea și combaterea bolilor și dăunătorilor pădurilor;**

**f) să asigure respectarea măsurilor de prevenire și stingere a incendiilor;**

- g) să exploateze masa lemnoasă numai după punerea în valoare, autorizarea parchetelor și eliberarea documentelor specifice de către personalul abilitat;**  
**h) să asigure întreținerea și repararea drumurilor forestiere pe care le au în administrare sau în proprietate;**  
**i) să delimiteze proprietatea forestieră în conformitate cu actele de proprietate și să mențină în stare corespunzătoare semnele de hotar;**  
**j) să notifice structurile teritoriale de specialitate ale autorității publice centrale care răspunde de silvicultură, în termen de 60 de zile, cu privire la transmiterea proprietății asupra terenurilor forestiere.**  
**(3) În cazul administrării pădurilor prin ocoale silvice autorizate, obligațiile prevăzute la alin. (2) aparțin acestora.”**

Contestatoarea sustine ca a avut obligatia expres prevazuta de lege de a indeplini obligatiile stabilite prin Legea nr. 46/2008 privind Codul silvic in sarcina proprietarilor fondurilor forestiere pe care le-a luat in administrare, considerand ca astfel justifica dreptul de deducere a TVA pe care si l-a exercitat pentru cheltuielile de aceasta natura.

Contestatoarea mai sustine ca se poate imputa 24% din ..... lei, adica TVA aferenta taxei de administrare, iar ca si concluzie precizeaza ca „ocolul, in schimbul unei taxe de administrare (al carei TVA poate fi ...imputant), si-a asumat contributiile salariale, transportul, lucrarile silvice etc., pentru ca era obligat prin Codul Silvic, iar aceste lucrari nu au fost facute pentru Primaria ..... ci pentru fondul forestier national. Acesta TVA a fost achitata, si nu ar trebui sa mai fie achitat odata.

In drept, din punct de vedere al reglementarilor fiscale in materia taxei pe valoarea adaugata, se retin prevederile art. 129 alin.(1), (2) si (3) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in conformitate cu care :

#### **„ART. 129**

##### ***Prestarea de servicii***

- (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.**  
**(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.**  
**(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: [...]**  
**d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;**

Prin urmare, serviciile prestate de catre terti, consemnate in facturi emise de catre acestia, pe care petenta le-a suportat ca efect al indeplinirii obligatiei prevazute la art. 17 alin.(3) din Legea nr. 46/2008 privind Codul silvic, cu modificarile si completarile ulterioare, si aferente carora si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, intra sub incidenta prevederilor art. 129 alin.(3) lit.d) din Codul fiscal, considerandu-se astfel ca, din perspectiva taxei pe valoarea adaugata, petenta a efectuat o prestare de servicii pentru proprietarii fondurilor forestiere pe care le-a preluat in administrare in temeiul contractelor de administrare pe care le-a incheiat cu acestia.

Mai mult, in speta sunt aplicabile prevederile art. 129 alin.(2) din Codul fiscal enuntate mai sus, considerandu-se astfel ca petenta a primit si a prestat ea insasi serviciile respective, precum si prevederile art. 155 alin.(1) din Codul fiscal, in conformitate cu care :

**„Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin.(1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa. [...]”**

Cu privire la serviciile care, in temeiul prevederilor art. 129 alin.(2) din Codul fiscal, se considera a fi primite si prestate de catre o persoana impozabila, se retin prevederile normelor metodologice aferente prevazute la pct. 7 alin.(2), precum si prevederile pct. 6 alin.(3) si (4), date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, in conformitate cu care :

**„Norme metodologice”**

**„6.[...] (3) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.**

**(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).**

**„Norme metodologice”**

**7.[...] (2) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (3) și (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.**

Cu privire la structura de comisionar din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se retine ca norma metodologica prevazuta la pct. 19 alin.(4) din H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, data in aplicarea prevederilor cuprinse in Titlul VI din Codul fiscal, stipuleaza ca :

**„Norme metodologice”**

**19. [...] (4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2) [...]. Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. [...] în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.”**

Referitor la nasterea obligatiei de plata a TVA si la exigibilitatea acesteia, in speta in cauza sunt incidente prevederile art. 134<sup>1</sup> alin.(1), precum si prevederile art. 134<sup>2</sup> alin.(1),

ambele din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in conformitate cu care :

**„ART. 134<sup>1</sup>**

***Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

***(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”***

**„ART. 134<sup>2</sup>**

***Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

***(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”***

Referitor la definirea faptului generator si a exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata, la art. 134 alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevad urmatoarele :

**„ART. 134**

***Faptul generator și exigibilitatea - definiții***

***(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.***

***(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei [...]”***

In aceste conditii, avand in vedere ca, asa cum s-a aratat, potrivit prevederilor art. 129 alin.(2) din Codul fiscal, se considera ca petenta a primit si a prestat ea insasi serviciile in cauza pentru proprietarii fondurilor forestiere, se retine ca aceasta avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata concomitent cu exercitarea dreptului de deducere pentru serviciile care i-au fost facturate de catre terti si pe care le-a suportat ca efect al indeplinirii obligatiei prevazute la art. 17 alin.(3) din Codul silvic.

Totodata, cu privire la determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata pe care petenta era obligata sa o colecteze de la proprietarii fondurilor forestiere pentru care a suportat cheltuielile de administrare de natura mentionata mai sus si aferent carora si-a exercitat dreptul de deducere a taxei facturate de catre prestatorii de servicii, art. 137 alin.(1), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca : ***”Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii [...] din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni.”***

In aceste conditii, avand in vedere starea de fapt constatata si consemnata in raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestata, se retine ca petenta a efectuat pentru proprietarii fondurilor forestiere pe care le-a luat in administrare cheltuieli cu prestarile de servicii de natura celor prevazute la art. 17 alin.(2) din Codul silvic, suportarea acestor cheltuieli de catre petenta, in temeiul prevederilor art. 17 alin.(3) din Codul silvic, fiind considerata prestare de servicii din perspectiva TVA, contestatoarea avand astfel obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in valoare de ..... lei.

In drept, art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului P.A.N.A.F. nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala- Anexa nr. 1, pct. 11.1 lit.a) din ordin, prevad urmatoarele :

**„ART. 216**

**Soluții asupra contestației**

**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”**

**„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației**

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

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

Avand in vedere cele stabilite prin prezenta decizie de solutionare a contestatiei cu privire la TVA in valoare de ..... lei, colectata suplimentar de catre organele de inspectie fiscala in conditiile aratate mai sus, intrucat argumentele de fapt si de drept prezentate in contestatie nu sunt de natura sa modifice cele dispuse de catre organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr. ....../31.07.2013 **se va respinge, ca neintemeiata, contestatia depusa de catre petenta pentru taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in valoare de ..... lei.**

B. Referitor la TVA in suma de ..... lei mentionam ca acesta a fost stabilita de catre organul de inspectie fiscala urmare a constatarii faptului ca RPL X RA a dedus TVA aferenta achizitiilor de carburanti pentru utilaje fara sa detina facturi fiscale pentru respectivele achizitii.

In ceea ce priveste TVA nedeductibila in suma de ..... lei stabilita de organele de inspectie fiscala in sarcina RPL X RA si contestate de catre aceasta, **D.G.R.F.P ..... prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii in ceea ce priveste TVA aferenta acestora.**

In fapt, urmare a verificarii din punct de vedere fiscal a perioadei 01.07.2011 - 31.05.2013, organele de inspectie fiscala au stabilit o TVA nedeductibila in suma de..... lei urmare a constatarii faptului ca RPL X RA si-a exercitat dreptul de deducere al TVA pentru achizitia de combustibil utilizat la utilaje pe baza bonurilor fiscale emise conform OG nr 28/1999 privind obligatia operatorilor economici de a folosi aparate de marcat electronice fiscale.

In contestatia depusa petenta sustine urmatoarele:

- aprovizionarea cu combustibil se efectueaza cu o autoutilitara ce transporta butoaie de 200 – 400 litri, pentru care S.C. X S.A. a eliberat bonuri fiscale pe care X RA era obligat sa inscrie numarul de inmatriculare al autoturismului, utilajului. Bonurile au fost inscriptionate cu mentiunea “UTILAJE”, in loc de un numar de inmatriculare. Din punctul de vedere al petentei, acest lucru este legal, deoarece combustibilul ajunge in magazie si de acolo in functie de necesitati, este distribuit unui utilaj sau altuia pe baza de bonuri de consum, iar plata combustibilului s-a facut prin banca. Petenta precizeaza ca inspectorii fiscali nu au contestat acest fapt, intrucat “nu au contestat nici un bon de consum si mai mult, nu au contestat nici o receptie, proces tehnologic, FAZ, si/sau foi de parcurs pentru utilajele care au consumat carburantul.”

- se invoca faptul ca nu se putea inscrie un nr. de inmatriculare pe un bon de carburant, inainte sa se stie unde si cum va fi consumat carburantul, mai ales ca plata acestuia s-a facut prin banca, deci plata carburantului, inclusiv a TVA-ului fiind efectuata, era normal sa fie dedus.

In speta sunt aplicabile prevederile:

- art. 146, alin 1, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde 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”*

- art. 146, alin 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede:

*„(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”*

- titlul VI, punctul 46, alin 2 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde se prevede

*„Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>.”*

Din prevederile legale enuntate se retin urmatoarele:

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile legale.

Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Conform Raportului de inspectie fiscala nr ...../31.07.2013 se retine faptul ca RPL X RA si-a exercitat dreptul de deducere al TVA pentru achizitia de combustibil utilizat pentru utilaje (tractor, buldoexcavator), drujba, generator pe baza bonurilor fiscale emise conform OG nr 28/1999 privind obligatia operatorilor economici de a folosi aparate de marcat electronice fiscale. Deoarece RPL X RA nu detine factura fiscala pentru carburantii achizitionati pentru consumul utilajelor organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca acesta si-a exercitat eronat dreptul de deducere al TVA inscrise in bonurile fiscale.

Urmare a analizei documentelor existente la dosarul cauzei precum si a prevederilor legale invocate de catre organul de inspectie fiscala si de catre contestatoare se retin urmatoarele:

Conform titlul VI, punctul 46, alin 2 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare se

retine faptul ca pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Avand in vedere acest fapt se retine ca bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale sunt documente justificative pentru a putea deduce TVA inscrise in ele doar pentru autovehicule care sunt inregistrate cu un numar de inmatriculare pentru a fi admise in circulatia rutiera.

Pentru a putea fi exercitat dreptul de deducere al TVA de catre persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru combustibilului utilizat de utilajele (tractor, buldoexcavator), drujba, generator, contestatoarea trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala in mod legal in baza prevederilor art 146, alin 1, lit a) si alin 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile Titlul VI, punctul 46, alin 2 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au constatat faptul ca RPL X RA a dedus nelegal TVA aferenta achizitiilor de carburanti pentru utilaje fara sa detina facturi fiscale pentru respectivele achizitii, bonurile fiscale emise conform OUG 28/1999 neputand fi considerate documente justificative pentru deducerea TVA aferenta consumului de combustibil utilizat de utilaje.

La dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, argumentele si documentele prezentate la dosarul contestatiei de catre RPL X RA nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscale, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru suma de ..... lei stabilita de organul de inspectie ca TVA nedeductibila.

C. In ceea ce priveste TVA in valoare de ..... lei, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de catre RPL X RA, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la TVA de plata in valoare de ..... lei in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceasta suma .**

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

In luna mai 2013 X RA înregistreaza în evidența contabilă si deduce TVA aferenta urmatoarelor facturi:

- nr. ....../21.05.2013 emisa de S.C. X S.R.L. in valoare fara TVA de ..... lei cu o TVA aferenta in suma de ..... lei;
- nr. ....../30.05.2013 emisa de S.C. X S.R.L. in valoare fara TVA de ..... lei cu o TVA aferenta in suma de ..... lei;

Conform informatiilor din site-ul www.anaf.ro - Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare a reiesit ca persoanele impozabile care au emis aceste facturi aplica sistemul TVA la incasare conform art.134^2 alin.(3) din Codul fiscal.

Din verificarile efectuate asupra documentelor de plata si din fisa furnizorilor X S.R.L. si X S.R.L. a reiesit ca agentul economic nu a achitat in luna mai 2013 contravaloarea facturilor mentionate mai sus.

Având în vedere faptul ca „dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (3)-(8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său”, s-a stabilit o TVA fara drept de deducere în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei).

In perioada 01.06.2012 – 31.05.2013, in ceea ce priveste analiza soldului “ TVA-lui de recuperat”, organul de inspectie fiscala a constatat ca este inregistrata o suma de ..... lei, care, reprezinta o preluare de sold eronata in decontul aferent lunii februarie 2012.

Pe cale de consecinta, s-a stabilit o TVA fara drept de deducere in suma de ..... lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit o TVA nedeductibila in suma de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei).

La stabilirea TVA nedeductibile in suma de ..... lei, organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile 134<sup>2</sup> alin.(3), art. 145 alin. 1<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art. 134<sup>2</sup> alin.(3)

*“Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a) se aplică sistemul TVA la încasare, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, astfel:*

*a) în cazul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, care au sediul activității economice în România conform art. 125<sup>1</sup>alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu depășește plafonul de 2.250.000 lei. Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifra de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 2.250.000 lei, aplica sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depășit plafonul. Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de 2.250.000 lei este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, conform art. 132 și 133, realizate în cursul unui an calendaristic;”*

-art. 145 alin. 1<sup>1</sup>

*“Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.”*

Astfel potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, la persoanele impozabile din punct de vedere al TVA care aplică sistemul TVA la încasare, exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii.

Deasemenea dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său

RPL X RA desi contestata TVA in valoare de ..... lei, stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ....../31.07.2013, nu prezinta motivele de fapt si temeiurile de drept pentru care intelege sa conteste si aceste sume stabilite suplimentar.

La art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, se prevede:

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

***c) motivele de fapt și de drept;***

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

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

*" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*" Contestația poate fi respinsa ca:*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"***

In conditiile in care societatea contestatoare, contesta in totalitate TVA in valoare de ..... lei (TVA de plata in suma de ..... lei + TVA respinsa la rambursare in suma de ..... lei) stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere ....../31.07.2013 si nu prezinta argumente de fapt si de drept referitoare la TVA in valoare de ..... lei pentru care intelege sa conteste si aceasta suma, pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia ca nemotivata.

In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Conform Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../31.07.2013 organele de inspectie fiscala au calculat accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar de plata astfel :

- dobanzi de intarziere ..... lei

- penalitati de intarziere ..... lei.

Dobanzile de intarziere in valoare de ..... lei si penalitatile de intarziere in valoare de ..... lei au fost stabilite in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata. Avand in vedere ca dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de

..... lei, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la dobanzile de intarziere in valoare de ..... lei si penalitatile de intarziere in valoare de ..... lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 alin. (1) coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## DECIDE

Respingerea ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei formulata de RPL X RA impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr ...../31.07.2013 cu privire la:

- TVA de plata in suma de ..... lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de ..... lei
- dobanzi de intarziere in suma de ..... lei
- penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ....., in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.