



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția 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. 276 / 2014**  
**privind soluționarea contestației formulate**  
**de .X., înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.921045/21.07.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/21.07.2014, asupra contestației formulate de .X., înregistrată la ORC sub nr.J.X., CUI .X., cu sediul social în .X., Str. .X. nr. .X., județul .X..

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014* de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., prin care urmare soluționării decontului de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a respins la rambursare și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, sumă contestată de regie.

De asemenea, contestația este îndreptată și împotriva *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014*.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv .X./2014, așa cum rezultă din adresa de comunicare prin remitere sub semnătură nr..X./2014, anexată în copie la dosarul cauzei, 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, fiind înregistrată sub nr..X./2014 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., conform ștampilei aplicată de această instituție pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X..

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală, nr..X./2014 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X. - Activitatea de inspecție fiscală, .X. a invocat în susținerea cauzei următoarele argumente:

1. Organele de inspecție fiscală nu au înțeles cadrul de reglementare aplicabil .X..

Contestatară subliniază faptul că regiile autonome sunt constituite în baza Legii nr.15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale, potrivit căreia acestea sunt proprietare ale bunurilor din patrimoniul lor. Conform art.5 din actul normativ menționat, în exercitarea dreptului de proprietate, regia autonomă posedă, folosește și dispune autonom de bunurile pe care le are în patrimoniu, în condițiile actului prin care au fost înființate.

Totodată, se subliniază faptul că .X. a fost trecută sub administrarea Consiliului Județean .X. prin Hotărârea nr..X. privind trecerea unor regii autonome aeroportuare de sub autoritatea Ministerului .X. sub autoritatea consiliilor județene.

De asemenea, contestatară arată că în stabilirea cadrului juridic și de reglementare, trebuie ținut cont și de Deciziile Comisiei Europene în ceea ce privește definirea termenilor utilizați în domeniul economic în care activează aeroporturile, cu referire la termenii *“aeroport”*, *“servicii aeroportuare”*, *“costuri de capital”* și *“ajutoare pentru investiții”*. În domeniul aviației, Comisia Europeană consideră că participarea semnificativă la strategia comercială a aeroportului, de exemplu prin încheierea de acorduri directe cu companiile aeriene sau prin stabilirea tarifelor de aeroport, ar constitui un indiciu clar că respectiva entitate

exercită într-adevăr, singură sau împreună cu alții, activitatea economică de exploatare a aeroportului.

.X. susține că situațiile financiare încheiate și depuse la autoritățile fiscale în perioadele precedente, atestă faptul că regia a obținut și încasat venituri din exploatarea bunurilor date în administrare, că acele venituri au fost utilizate pentru acoperirea cheltuielilor generate de procesul de exploatare, acționând ca un bun proprietar.

Contestatară arată că finanțarea regiei se realizează, în principal, din serviciile specifice de prestare a activităților aeroportuare către companiile aeriene, din subvenții pentru investiții, din veniturile activității economice și în completare din alocații bugetare de la Consiliul Județean .X. (compensație conform prevederilor legale, în baza contractului privind îndeplinirea obligației serviciului de interes economic general).

Astfel, fiind proprietara bunurilor din patrimoniul său, bunuri pe care le exploatează și administrează cu scopul de a desfășura activități economice, .X. susține că are dreptul să își deducă oricare taxă ce devine exigibilă cu privire la bunuri sau servicii pe care le utilizează în scopul activităților sale economice.

2. Organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat activitatea desfășurată de .X. ca fiind reglementată de Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice.

Contestatară arată că legislația în vigoare aplicabilă regiilor autonome, așa cum a fost prezentată la pct.1, nu face nicio referire la Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice și că activitatea economică pe care o desfășoară are caracter concurențial, neasigurând satisfacerea nevoilor esențiale de utilitate și interes public general cu caracter social ale colectivităților locale, așa cum sunt acestea descrise de Legea nr.51/2006. Existența unui aeroport în cadrul unei unități administrativ teritoriale este o oportunitate comercială și de comunicație și nu un serviciu social.

3. Organele de inspecție fiscală asimilează, în mod eronat, Hotărârea nr..X. a Consiliului Județean .X., ca fiind un act ce stabilește și clasifică activitatea de bază a regiei.

.X. susține că hotărârea menționată pune în aplicare prevederile OUG nr.61/2011 privind reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu regim specific deosebit, însă domeniul de activitate al regiei nu a suferit modificări ca urmare a acestei hotărâri.

Prevederile OUG nr.61/2011 au apărut special pentru a reglementa modul de finanțare din partea statului a activităților economice, care pot distorsiona concurența, serviciile aeroportuare putând fi desfășurate și de entități juridice cu capital integral privat.

Contestatară susține că nu i-au fost predate activitățile portuare în anul 2011 de către Consiliul Județean .X., așa cum eronat consideră organele de inspecție fiscală, deoarece această activitate o desfășura încă de la înființare.

4. Prevederile OUG nr.61/2011, pentru reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome cu specific deosebit, sunt considerate în mod eronat de către organele de inspecție fiscală ca fiind servicii prestate pentru finanțator.

Contestatară susține că ea nu este un client al Consiliului Județean .X., întrucât încredințarea de către acesta a serviciului de interes economic general către .X. reprezintă în fapt o aplicare a prevederilor comunitare și naționale în domeniul ajutorului de stat și nu o prestare de servicii.

.X. invocă în acest sens decizii ale Comisiei Europene și acte normative emise de Guvernul României aplicabile în domeniul ajutorului de stat, precum și acte administrative emise de autoritatea publică județeană referitoare la serviciul de interes economic general încredințat către contestatară.

Astfel, în conformitate cu prevederile invocate, Consiliul Județean .X. acordă finanțare pentru prestarea serviciului de interes economic general, de către .X., sub forma compensației, aprobată prin bugetul de venituri și cheltuieli al județului .X.. În fapt, compensația alocată reprezintă ajutor de stat.

Acordarea compensației către .X. îi conferă acestuia calitatea de beneficiar al ajutorului de stat, iar Consiliului Județean .X. calitatea de furnizor al ajutorului de stat.

De asemenea, contestatară susține că neaplicarea prevederilor privind alocarea compensației are ca efect nerespectarea de către furnizorul și beneficiarul ajutorului de stat a reglementărilor comunitare și naționale în domeniul ajutorului de stat.

5. În cuprinsul actelor administrative contestate organele de inspecție fiscală interpretează în mod eronat prevederile art.26 din OUG nr. .X./2009.

Contestatară precizează că obiectivele de investiții realizate de .X. (pista și parcare) sunt obiective proprii de investiții întrucât urmează să fie administrate și exploatate de aceasta pentru desfășurarea de operațiuni taxabile.

De asemenea, din perspectiva acordării dreptului de deducere a TVA, art.145, alin.(2) lit.a) din Codul fiscal nu condiționează acest drept de deținerea proprietății asupra bunurilor sau de natura investițiilor, ci doar de utilizarea acestora în scopul desfășurării de operațiuni taxabile.

Furnizarea de servicii aeroportuare pentru companiile aeriene în schimbul tarifelor de aeroport constituie o activitate economică în toate statele membre, operațiune taxabilă, în sensul prevăzut de lege, fiind aceea de exploatare a obiectivelor de investiții legate de infrastructura aeroportului în scopul obținerii de beneficii economice.

Contestatară invocă și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, precizând că toate facturile de achiziție primite de la furnizorii .X. au fost întocmite corect și respectă prevederile art.155 din același text de lege, fapt pentru care R.A. .X. îndeplinește toate condițiile pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

Referitor la expresia “*obiective proprii de investiții*”, utilizată în cuprinsul OUG nr. .X./2009, contestatară arată că aceasta desemnează și identifică acele obiective pe care entitatea le are consemnate și aprobate în bugetul de venituri și cheltuieli, pe care le are în patrimoniul său și pe care le amortizează. Anual, Consiliul Județean .X. aprobă programul de investiții, dotări și surse de finanțare ca anexă și parte integrantă a bugetului de venituri și cheltuieli pentru activitatea Serviciului .X..

Contestatară invocă și prevederile cuprinse în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2020/17.12.2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2013, dat în aplicarea prevederilor din OUG nr. .X./2009, potrivit cărora taxa pe valoarea adăugată dedusă potrivit legii pentru realizarea obiectivelor proprii de investiții finanțate de la bugetul de stat sau de la bugetele locale și neutilizată până la data de .X./2013 se virează de către operatorii economici la bugetul de stat sau la bugetele locale.

Astfel, .X. precizează că a efectuat viramente către Consiliul Județean .X. privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aferentă obiectivelor din domeniul public finanțate conform prevederilor ordinului menționat, anexând în acest sens extrase de cont privind aceste viramente.

6. Organele de inspecție fiscală sunt în contradicție cu opinia Ministerului Finanțelor Publice conform căreia condițiile pentru acordarea dreptului de deducere a TVA sunt doar cele precizate la Titlul VI din Codul fiscal.

În acest sens contestatară anexează un răspuns al Ministerului Finanțelor Publice – Direcția .X., conform căruia “*dreptul de deducere a TVA este judecat exclusiv prin prisma criteriilor de fond și de formă prezentate în cuprinsul Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare*”, respectiv dreptul de deducere trebuie să fie acordat atât timp cât s-a dovedit că achizițiile sunt folosite în scopul realizării de operațiuni taxabile, iar pentru acestea există facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

7. Organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat că .X. nu are dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor destinate realizării infrastructurii, solicitând colectarea TVA prin facturarea obiectivelor de investiții către proprietar și finanțator.

Contestatară menționează că sursele de finanțare pentru investițiile realizate au fost alocate prin credite bugetare conform HG nr.1103/18.12.2013 privind alocarea unei sume din Fondul național de dezvoltare la dispoziția Guvernului, prevăzut în bugetul de stat pe anul 2013 pentru județul .X. și prin alocații bugetare locale (transferuri).

.X. invocă adresa de răspuns nr..X./2014 a Consiliului .X., pe care o axezează în copie, prin care acesta precizează faptul că sumele primite cu titlu de compensație de către întreprinderile publice nu reprezintă contravaloarea serviciului prestat, iar mecanismele de plată nu impun emiterea unor facturi de către .X. destinate autorităților locale.

Contestatară subliniază și faptul că în acest caz nu este relevantă persoana care realizează plata investițiilor sau care finanțează investițiile, întrucât dreptul de deducere a TVA nu este condiționat de plata taxei.

8. Organele de inspecție fiscală sunt în contradicție cu o opinie a Ministerului Finanțelor Publice conform căreia persoana impozabilă are drept de deducere a TVA aferentă investițiilor realizate asupra unor bunuri publice dacă activitatea economică nu s-ar putea desfășura fără acestea.

.X. a anexat contestației un răspuns al Ministerului Finanțelor Publice – Direcția .X., dat într-o speță similară, potrivit căruia *“în situația în care se poate determina o legătură directă între cheltuielile necesare efectuării lucrărilor de reabilitare a drumului național și veniturile taxabile ce urmează a fi obținute de societate din comercializarea bunurilor ce vor fi obținute în procesul de producție, societatea ar avea drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor de investiție menționate, în condițiile legii, chiar dacă intenția societății este de la început aceea de a preda investițiile realizate către autoritățile locale, conform obligațiilor impuse prin legislația specifică”*.

Astfel, față de răspunsul prezentat, contestatară susține că deși obiectivele de investiții se află doar în administrarea .X., acest lucru nu este de natură a influența dreptul de deducere a TVA, atât timp cât aceasta le utilizează în activitatea economică desfășurată și încasează venituri cu TVA.

9. Organele de inspecție fiscală realizează o aplicare neuniformă a normelor legale.

.X. menționează că în perioadele precedente (2003 –2013), organele de inspecție fiscală au constatat și însușit maniera de lucru a regiei, apreciind ca fiind corectă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii în condițiile în care starea de fapt și de drept existentă la acea vreme nu a suferit nicio modificare față de perioada la care face referire actul de inspecție fiscală contestat.

De asemenea, chiar pe durata inspecției fiscale, echipa de control nu a aplicat unitar legislația în materie de TVA, deoarece taxa în sumă de .X. lei

dedusă din facturile menționate la obiectivele de investiții nr.1 și nr.2, supuse inspecției fiscale, a fost considerată fără drept de deducere, în timp ce taxa în sumă de .X. lei dedusă din facturile menționate la obiectivele de investiții nr.3 și nr.4, analizate, a fost considerată cu drept de deducere.

10. Decizia organelor de inspecție fiscală de a respinge rambursarea TVA încalcă principiul neutralității TVA și este în contradicție cu deciziile Curții Europene de Justiție care confirmă dreptul societății de a deduce TVA după dovedirea intenției de a desfășura activități economice.

Contestatară arată că jurisprudența Curții Europene de Justiție face parte din acquis-ul comunitar, pe care România în calitate de stat membru al Uniunii Europene are obligația să îl respecte, prevederile legislației comunitare având prioritate față de legislația națională.

.X. invocă cazul C-324/11 "*Gabor Toth împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Eszak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*", cazul C-274/10 "*Comisia Europeană împotriva Ungariei*", cazul C-368/09 "*Pannon Gep Centrum Kft*" și cazul C-29/08 "*AB SKS*".

Pentru motivele prezentate, contestatară solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată, dispunându-se:

- desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin care s-a respins rambursarea TVA în sumă de .X. lei;
- desființarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014;
- rambursarea TVA în sumă de .X. lei solicitată prin decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii .X. 2013.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, constatându-se următoarele:**

.X. desfășoară ca activitate principală "*Servicii anexe transporturilor aeriene – cod CAEN 5223*", iar ca activitate secundară "*Administrarea imobilelor pe bază de comision sau contract – cod CAEN 6832*".

Serviciile anexe transporturilor aeriene au fost încredințate regiei prin Hotărârea Consiliului Județean .X. nr..X., conform prevederilor OUG nr.61/2011, până la data de .X./2015.

Serviciile prestate de .X., conform Hotărârii nr..X., sunt următoarele:

- administrarea, întreținerea curentă, repararea și modernizarea suprafețelor de mișcare aeronave aflate în administrarea regiei, precum și a echipamentelor aferente;
- organizarea echiparea și operarea fluxurilor de pasageri în terminalele aeroportului. Nu sunt incluse serviciile de handling la sol;
- deservirea la sol a aeronavelor de stat, scutite conform legii de plata tarifelor aeroportuare, inclusiv pasagerii acestora, precum și asigurarea echipamentelor specifice necesare deservirii la sol a acestor echipamente;
- protecția infrastructurii aeroportuare;
- activități de căutare/salvare în perimetrul aeroportului;
- paza și facilitățile de urgență pentru situații de urgență și PSI;
- asigurarea spațiilor și a utilităților necesare autorităților publice care efectuează activități specifice de control pe aeroport (vamă, poliție de frontieră, poliția transporturi aeriene, MAI, SRI etc).

Prin Actul adițional la Contractul privind îndeplinirea obligației serviciului de interes economic general de către .X. din data de .X./2013, a fost completat obiectul contractului astfel:

*“Art.2.1. Obiectul prezentului contract îl reprezintă furnizarea următoarelor activități care fac parte din serviciul de interes economic general încredințat către .X.:*

*a) construirea infrastructurii aeroportuare și a echipamentelor: piste de decolare, terminale, platforme, turn de control sau a instalațiilor care le sprijină în mod direct: instalații de stingere a incendiilor, echipamente de securitate sau de siguranță”;*

În scopul îndeplinirii obligației serviciului de interes public, .X. a încheiat contracte de execuție a următoarelor obiective:

**1.** Proiectare și execuție pentru obiectivul – Extindere parcare pentru autoturisme :

- Contract de lucrări proiectare și execuție nr..X./2012;
- executant SC .X. SRL în asocierie cu SC .X. SRL;
- Autorizație de construire nr..X./2013, valoarea conform autorizației fiind de .X. lei;
- valoarea investiției este de .X. lei, TVA dedusă de .X. lei;
- lucrările au fost finalizate și recepționate conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./2014.

**2.** Dezvoltarea și modernizarea Aeroportului .X. – Modul 1 – Proiectarea și execuția lucrărilor pentru realizarea suprafețelor de mișcare aferente unei piste noi cu lungimea de .X. metri la .X.:

- Contract de execuție a lucrărilor nr..X./2013;
- Contract de supraveghere a lucrărilor nr..X./2013;



- proiectant SC .X. SRL;
- executant: asocierea SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL;
- consultantă: asocierea SC .X. SRL și SC .X. SRL;
- diriginte de șantier: SC .X. SRL;
- valoarea contractată a lucrărilor este de .X. lei, la care se adaugă TVA de .X. lei;
- durata de execuție este de .X. de luni, cu începerea lucrărilor din .X./2013.

Urmare verificării documentelor justificative, jurnalelor de vânzări și cumpărări, balanțelor de verificare contabilă, contractelor și altor documente relevante în stabilirea TVA dedusă și colectată, s-au constatat următoarele:

- în perioada .X. – .X./2013, .X. a efectuat lucrări constând în construirea unei parcuri și a unei piste de .X. metri, investițiile fiind finanțate de Consiliul Județean .X.;

- la finalizarea investițiilor, acestea se predau proprietarului, respectiv Consiliului Județean .X.;

- proprietatea asupra bunurilor realizate în cadrul programelor de investiții ale unităților administrativ teritoriale, conform prevederilor art.44 alin.(3) din Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, aparține domeniului public al unităților administrativ teritoriale, dacă sunt finanțate din fonduri publice sau revin în proprietatea publică a acestora ca bunuri de retur;

- având în vedere cele menționate, precum și cadrul legal dintre cele două părți, se stabilește că .X. nu are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor destinate realizării parcurii și pistei de .X. metri, deoarece acestea intră în proprietatea publică a statului, fiind finanțate integral din fonduri publice.

Organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă bunurilor aparținând domeniului public în sumă de .X. lei, taxă dedusă de .X. conform facturilor emise în anul 2013 de către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. și .X..

Facturile emise de furnizorii menționați au fost achitate de către Consiliul Județean .X. la .X., aceasta din urmă efectuând ulterior plățile către constructori și ceilalți contractori. În susținerea cererilor de finanțare către Consiliul Județean .X., R.A. .X. anexa factura emisă de constructor sau alt contractor și situația de lucrări acceptată de regie.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de **.X. lei**, astfel:

- **.X. lei** TVA înscrisă în factura emisă de SC .X. SRL și în facturile emise de SC .X. SA, fără respectarea prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **.X. lei** TVA dedusă de pe facturile emise de neplătitori de TVA și societăți radiate sau inactive: .X., .X., .X., .X. și .X..

Urmare constatărilor, organele de inspecție fiscală au aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei și au respins la rambursare, stabilind suplimentar TVA în sumă de .X. lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă .X. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă realizării de obiective de investiții de interes public general, în condițiile în care, la finalizare, obiectivele de investiții sunt incluse în patrimoniul public al statului, astfel că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, în anul 2013 .X. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturi emise de diverși prestatori, având ca obiect construirea unei parcări și a unei piste aeroportuare de .X. m.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că investițiile efectuate de regie au fost finanțate de Consiliul județean .X., iar la finalizare acestea se predau proprietarului, respectiv Consiliului județean .X..

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat regiei dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât achizițiile pentru care s-a exercitat dreptul de deducere nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale regiei.

**În drept**, art. 145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la momentul efectuării operațiunilor, precizează :

**(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) lit.a) este stipulat:

**(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 ori 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 mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că la data de .X./2011, a fost emisă Hotărârea nr. .X. privind încredințarea serviciului de interes economic general la .X. a Consiliului județean .X., prin care s-a hotărât:

“Art.1 Se încredințează serviciul de interes economic general la .X., România, județul .X., municipiul .X., str. .X. nr. .X., cod unic de înregistrare .X., număr de ordine în Registrul Comerțului: J.X., activitatea principală: activități de servicii .X..

Art. 2 (1) Activitățile care fac parte din serviciul de interes economic general încredințat, sunt următoarele:

a) Administrarea, întreținerea curentă, repararea și modernizarea suprafețelor de mișcare aeronave (pistă, căi de rulare, platforme) aflate în administrarea regiei, precum și a echipamentelor aferente; [...].

Art. 6 (1) Pentru ducerea la îndeplinire a obligațiilor de serviciu de interes economic general prevăzută la art. 2, .X. are dreptul la primirea unei compensații.

(2) Valoarea compensației nu poate depăși ceea ce este necesar pentru acoperirea costurilor efectuate pentru îndeplinirea obligației de serviciu de interes economic general.

(3) Valoarea compensației va include toate sumele din fonduri publice de care beneficiază, în condițiile legii, Regia Autonomă Aeroportul .X., precum și cuantumul finanțării prin programele de finanțare externă nerambursabilă. [...].”

La data de nr./2011, Consiliul județean .X. a emis Hotărârea nr. .X. privind aprobarea Contractului privind îndeplinirea obligației serviciului de interes economic general de către .X. prin care la art. 1 s-a hotărât:

“Se aprobă Contractul privind îndeplinirea obligației serviciului de interes economic general de către .X., conform Anexei, parte integrantă din prezenta hotărâre”.

Astfel, la data de .X./2011 a fost încheiat contractul privind îndeplinirea obligației serviciului de interes economic general de către .X. între Consiliul județean .X., în calitate de beneficiar și regie, în calitate de prestator, al cărui obiect îl constituie conform art. 2.1 “a) administrarea, întreținerea curentă, repararea și modernizarea suprafețelor de mișcare aeronave (pistă, căi de rulare, platforme) aflate în administrarea prestatorului, precum și a echipamentelor aferente”.

La pct. III “Durata contractului”, art. 3.1 se precizează: “prestatorul va realiza serviciile de interes economic general prevăzute la pct. 2.1 începând cu data semnării prezentului contract până la data de .X./2015”, iar la pct. IV “Compensația” se stipulează:

“4.1 În vederea îndeplinirii obligației serviciului de interes economic general, respectiv obiectul contractului prevăzut la capitolul II, de către prestator, beneficiarul va aproba anual prin hotărâre de aprobare a bugetului de venituri și cheltuieli, o compensație a cărei valoare/cuquantum nu poate depăși ceea ce este necesar pentru acoperirea costurilor efectuate pentru îndeplinirea acestei obligații de interes economic general. Compensația va fi folosită numai pentru funcționarea serviciului de interes economic general.

4.2 Valoarea compensației va acoperi costurile totale aferente îndeplinirii obligației de serviciu de interes economic general.

4.3 Valoarea compensației va include toate sumele din fonduri publice de care beneficiază în condițiile legii prestatorul, precum și cuquantumul finanțării prin programul de finanțare externă nerambursabilă”.

Totodată, la pct. V din contract “Acordarea compensației”, la art. 5.1 se precizează:

“Acordarea compensației se va face pe baza unei fundamentări a nivelului cheltuielilor necesare pentru buna desfășurare a serviciului de interes economic general.”

De asemenea, prin actul adițional la contractul mai sus menționat art. 2.1 din contract s-a modificat în sensul: “obiectul prezentului contract îl reprezintă furnizarea următoarelor activități care fac parte din serviciul de interes economic general încredințat către .X.:

a) construirea infrastructurii aeroportuare și a echipamentelor: piste de decolare, terminale, platforme, turn de control sau a instalațiilor care le sprijină în

mod direct: instalații de stingere a incendiilor, echipamente de securitate sau de siguranță; [...]”.

În scopul îndeplinirii obligației serviciului de interes public, .X. a încheiat contracte de execuție pentru următoarele obiective:

1. Proiectare și execuție pentru obiectivul – Extindere parcare pentru autoturisme, lucrările fiind finalizate și recepționate conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./2014.

2. Dezvoltarea și modernizarea Aeroportului .X. – Modul 1 – Proiectarea și execuția lucrărilor pentru realizarea suprafețelor de mișcare aferente unei piste noi cu lungimea de .X. metri la .X., durata de execuție fiind de 25 de luni, cu începerea lucrărilor din data de .X./2013.

În urma executării lucrărilor, prestatorii de servicii au emis facturi în baza cărora regia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, deși beneficiarul obiectivelor de investiții este Consiliul județean .X., regia având calitatea de prestator, conform documentelor analizate prin prezenta decizie.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că finanțarea acestor investiții a fost asigurată de Consiliul județean .X., iar după finalizarea lucrărilor acestea se predau proprietarului, respectiv Consiliului județean .X..

Astfel, facturile în baza cărora regia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA au fost achitate de Consiliul județean .X. prin .X. care efectua plățile către constructori și ceilalți contractori.

În susținerea cererilor de finanțare, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, .X. a anexat factura emisă de constructor și situațiile de lucrări acceptate de regie.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că bunurile ce compun sistemul centralizat de utilități publice sunt proprietate publică, iar obiectivele de investiții realizate la acest sistem, din surse publice, nu sunt investiții proprii pentru regia care le are în administrare, ci sunt proprietate publică și aparțin domeniului public al unității administrativ – teritoriale.

Prin urmare, se reține că pentru investițiile realizate din fonduri publice, agentul economic care își desfășoară activitatea în calitate de operator în domeniul serviciilor de utilități publice nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții deoarece acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că, într-o speță similară în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile emise de antreprenori pentru

lucrările de investiții asupra unor bunuri ce aparțin domeniului public al statului, Direcția .X.. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precizează prin adresa nr. .X./2009:

*“[...] acestei situații i se pot aplica două tratamente distincte din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ambele corecte, după cum urmează:*

*Societatea poate să considere că lucrările [...], facturate cu T.V.A. de prestatori, nu sunt destinate realizării activității sale taxabile și, prin urmare să nu deducă taxa înscrisă în facturi.*

*[...] această soluție este cea mai simplă din punct de vedere al TVA, prezintă și avantaje pentru societate și în sensul fluxului de numerar și în sensul obligațiilor administrative, dar, totodată este și corectă prin prisma T.V.A.*

*2. O altă abordare a acestei situații, mult mai complicată ca regim al T.V.A., ar fi să considerăm că societatea se comportă ca și un comisionar din punct de vedere al T.V.A., respectiv ca un cumpărător-revânzător [...].*

*Într-adevăr, societatea acționează din punct de vedere al TVA ca un cumpărător-revânzător de servicii și pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate prestatorilor de servicii, trebuie să refactureze cu TVA lucrările respective către Consiliul Local [...], chiar dacă facturarea va avea loc la finalizarea și punerea în funcțiune a investițiilor.”*

Prin urmare, se reține că în situația în care agentul economic, în calitate de operator în domeniul serviciilor publice, deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate bunurilor din domeniul public evidențiată în facturile emise de furnizorii lucrărilor de investiții, regia se comportă ca un cumpărător-revânzător din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată prestatorilor de servicii, trebuie să refactureze cu taxa pe valoarea adăugată lucrările respective către Consiliul Județean.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia, în conformitate cu prevederile art.5 din Legea nr.15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale, regia autonomă este proprietara bunurilor din patrimoniul său, trebuie reținute prevederile OG nr.15/1993 privind unele măsuri pentru restructurarea activității regiilor autonome, unde se face clar distincția între regia autonomă și proprietarul bunurilor, astfel:

#### *„ART. 1*

*Restructurarea activității regiilor autonome are drept scop asigurarea funcționării acestora pe principiul eficienței economice, încadrarea într-o disciplină*

*financiară strictă, administrarea judicioasă a bunurilor proprietate publică, precum și reglementarea relațiilor dintre regiile autonome și administrația publică.*

#### **ART. 2**

*Activitatea regiilor autonome care funcționează în domeniile stabilite potrivit Legii nr. 15/1990 trebuie să îndeplinească unul din următoarele criterii:*

*(1) să constituie monopol natural, în sensul unei activități de producție sau de prestări de servicii, care, datorită necesității unor tehnologii specifice sau a unor investiții de capital cu costuri ridicate, nu se poate realiza în condiții de eficiență normală în unități concurențiale sau care ar deveni concurențiale pe termen scurt sau mediu;*

*(2) să fie de interes public;*

*(3) să producă bunuri și să presteze servicii esențiale pentru apărarea țării și siguranța națională.*

#### **ART. 3**

*Regiile autonome a căror activitate nu se încadrează în prevederile art. 2 din prezenta ordonanță vor fi reorganizate, în funcție de obiectul lor de activitate, parțial sau total, în societăți comerciale, de către Guvern sau, după caz, de către Guvern sau, după caz, de către consiliile locale și consiliile județene, în termen de 30 de zile de la intrarea în vigoare a prezentei ordonanțe.*

*Cu această ocazie vor fi actualizate, cu respectarea prevederilor legii, regulamentele și organizare și funcționare ale regiilor autonome care își vor continua activitatea.*

#### **ART. 4**

***Bunurile proprietate publică pe care regia le are în administrare, fiind inalienabile potrivit art. 135 alin. (5) din Constituția României, se evidențiază în mod distinct în patrimoniul regiei.***

***În cazurile în care, potrivit legii, în patrimoniul regiilor autonome, reflectat în bilanț, nu sunt cuprinse bunurile proprietate publică, evaluarea, evidențierea și dimensionarea lor se face extracontabil, în temeiul normelor metodologice aprobate de Guvern. Dacă regiile autonome se reorganizează ca societăți comerciale, bunurile proprietate publică nu vor putea fi aduse ca aport la capitalul social al societății comerciale rezultate.***

#### **ART. 5**

***Administrarea, de către regia autonomă, a bunurilor proprietate publică se face cu diligența unui bun proprietar. Ele pot fi concesionate, în condițiile legii, sau închiriate; închirierea acestor bunuri pe o perioadă mai mare de un an se aprobă de ministerul de resort.***

#### **ART. 6**

*Crearea de noi bunuri proprietate publică, din categoria celor stabilite de Guvern ca fiind de interes național, precum și dezafectarea unor asemenea bunuri se poate face numai cu aprobarea Guvernului, pentru regiile autonome de*

*interes național și cu aprobarea consiliilor locale ori a consiliilor județene, în cazul regiilor autonome de interes local sau județean”.*

Potrivit cadrului legal menționat, se reține că .X. nu are în patrimoniu bunurile din proprietatea publică, acestea fiind înregistrate extracontabil în contul .X. *„Bunuri publice primite în administrare, concesiune și chirie”*, așa cum rezultă din balanța de verificare contabilă întocmită la data de .X./2013, anexată la dosarul cauzei.

De asemenea, se reține că la dosar se află și extrasul de carte funciară, emis de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X., din care rezultă că a fost intabulat **dreptul de proprietate al Consiliului Județean .X.** asupra terenurilor, parcărilor, clădirilor, pistelor etc și dreptul de administrare al acestora de către .X..

Nu poate fi reținut favorabil în soluționarea contestației nici argumentul contestatarii potrivit căruia activitatea desfășurată de .X. nu este reglementată de Legea nr.51/2006 privind serviciile comunitare de utilități publice, deoarece la art.2 lit.g) din actul normativ indicat se prevede:

*„(2) În înțelesul prezentei legi, serviciile comunitare de utilități publice, denumite în continuare servicii de utilități publice, sunt definite ca totalitatea activităților de utilitate și interes public general, desfășurate la nivelul comunelor, orașelor, municipiilor sau județelor sub conducerea, coordonarea și responsabilitatea autorităților administrației publice locale, în scopul satisfacerii cerințelor comunităților locale, prin care se asigură următoarele utilități:*

*[...]*

*g) **administrarea domeniului public și privat al unităților administrativ-teritoriale, precum și altele asemenea”;***

De asemenea, referitor la prevederile OUG nr.61/2011 pentru reglementarea unor măsuri privind finanțarea regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, considerarea serviciilor prestate ca fiind pentru finanțator derivă în conformitate cu art.3 din textul de lege menționat, respectiv:

*„Regiilor autonome aeroportuare cu specific deosebit, de interes local, **li se poate încredința, prin hotărâre a consiliului județean, prestarea unui serviciu de interes economic general...**”*

Totodată, referitor la afirmația contestatarii care susține că, în fapt, compensația alocată reprezintă ajutor de stat, se reține că la dosarul cauzei se află adresele nr..X./2011 și nr..X./2011 emise de .X. către Consiliul Județean .X., în care regia susține că finanțarea pentru prestarea serviciului de interes economic general **nu este ajutor de stat.**



În ceea ce privește susținerea contestatarii referitoare la interpretarea eronată a prevederilor art.26 din OUG nr. .X./2009 de către organele de inspecție fiscală, trebuie reținută Circulara nr. .X./2009 emisă de Ministerul Finanțelor Publice, anexată la dosar, care la capitolul III „Referitor la aplicabilitatea măsurilor privind cheltuielile publice prevăzute la art.26 din OUG nr. .X./2009 din punct de vedere al legislației în domeniul TVA”:

*„Pentru a evita aplicarea eronată a acestor prevederi, subliniem că investițiile proprii sunt cele care se constituie drept active corporale fixe aparținând persoanei impozabile. **Nu se deduce taxa pe valoarea adăugată pentru obiective de investiții finanțate de la bugetul de stat, dar care nu aparțin persoanei impozabile, cum ar fi de exemplu: investițiile de mediu efectuate de regiile de apă, investițiile efectuate de regii sau agenți economici care intră în proprietatea publică sau privată a statului la finalizare**”.*

Referitor la afirmația contestatarii potrivit căreia organele de inspecție fiscală sunt în contradicție cu opinia Ministerului Finanțelor Publice, conform căreia condițiile pentru acordarea dreptului de deducere a TVA sunt doar cele precizate la Titlul IV din Codul fiscal, aceasta nu este susținută cu documente care să ateste o astfel de opinie, la dosar contestatara anexând doar o întrebare către minister, care a fost formulată în termenii respectivi.

De asemenea, în ceea ce privește opinia Ministerului Finanțelor Publice, anexată de contestatară, conform căreia persoana impozabilă are drept de deducere a TVA aferentă investițiilor realizate asupra unor bunuri publice dacă activitatea economică nu s-ar putea desfășura fără aceasta, se reține că aceasta a fost dată într-o speță diferită, fiind vorba de o societate comercială cu capital privat care a realizat reparații la un drum de acces către fabrica sa, **din fonduri proprii**.

În colectarea taxei pe valoarea adăugată, prin facturarea obiectivelor de investiții către proprietar și finanțator, trebuie menționate și cele reținute de Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./2011 dată într-o speță similară:

*„Pentru prestările de servicii constând în lucrări de investiții decontate pe baza situației de lucrări, societatea recurentă primește pe numele său facturi cu TVA pentru serviciile prestate de diverși contractori, dar pentru a putea beneficia de drepturile de deducere aferente acestor lucrări, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, trebuie să refactureze la rândul său, **să emită facturi cu TVA către unitatea administrativ-teritorială**”.*

În ceea ce privește afirmația contestatarii potrivit căreia organele de inspecție fiscală au realizat o aplicare neunitară a normelor legale, cu referire la suma de .X. lei aprobată la rambursare, din documentele existente la dosar se reține că respectivele achiziții nu sunt aferente unor obiective de investiții noi, ci

reprezintă servicii de întreținere a rețelei termice și de reparare a pistei, organele de inspecție fiscală având în vedere prevederile pct.106 alin.(2) și pct.107 din OMFP nr.3055/2005, respectiv: *„Cheltuielile efectuate în legătură cu immobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat la immobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor afectuate în legătură cu immobilizările corporale proprii”.*

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.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 .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2014, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**.

**2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, 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 contestației, în condițiile în care prin contestația formulată .X. nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de **.X. lei**, astfel:

- **.X. lei** TVA înscrisă în factura emisă de SC .X. SRL și în facturile emise de SC .X. SA, fără respectarea prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **.X. lei** TVA dedusă de pe facturilor emise de neplătitori de TVA și societăți radiate sau inactive: .X., .X., .X., .X. și .X..

.X., prin contestația formulată, deși contestă integral Decizia de impunere nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, nu prezintă argumente de fapt și de

drept în susținerea acesteia în ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului 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 Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 agentul economic 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 taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, regia contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G. 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 înscrieri [...]” 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 O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

*„(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..X./2010 în dosarul nr..X., 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 nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că .X., deși contestă și suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, 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. .X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. cu privire la suma de .X. lei, conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror *„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”,* se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .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 Ordinul

Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care în cuprinsul acestei dispoziții nu se regăsește măsura de diminuare a pierderii fiscale.**

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./2014, au dispus următoarea măsură:

“Înregistrarea în contabilitate a obligațiilor fiscale stabilite și remedierea deficiențelor care au dus la stabilirea acesteia.”

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„1 Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”*

*coroborat cu cele ale art.206 alin.2 din același act normativ:*

*„(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.”*

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, la data depunerii contestației, se reține că potrivit art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*[...] c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât între măsurile dispuse la pct.1.1 nu se regăsește diminuarea pierderii fiscale ci măsura de înregistrare în contabilitate a obligațiilor fiscale stabilite și remedierea deficiențelor care au dus la stabilirea acesteia, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,*

coroborat cu pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”,*

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2014.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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 .X. împotriva *Deciziei de impunere nr..X./2014*, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., referitoare la suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere.**

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de .X. împotriva *Deciziei de impunere nr..X./2014* emisă de Administrația Județeană a finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere.**

**3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de .X., împotriva *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014* și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al acesteia.**

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

**DIRECTOR GENERAL**