

DECIZIA nr. 2.869 din 2020
privind soluționarea contestației formulate de
Composesorat .X.,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG2 .x./19.12.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .x./17.12.2019, înregistrată sub nr. BVR_REG2 .x./19.12.2019, asupra contestației formulate de Composesorat .X., CUI RO..., cu sediul în com. .X., sat. .X., str. .X., nr. .x., cod poștal .x., jud. .X.

Obiectul contestației, înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./11.12.2019, completată prin adresa transmisă prin poștă în data de 23.03.2020 și înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./24.03.2020, precum și cu adresa transmisă prin poșta electronică în data de 15.06.2020, înregistrat la organul de soluționare sub nr. .x./16.06.2020 îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./30.10.2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.10.2019, comunicată composesoratului prin poștă cu confirmare de primire în data de 05.11.2019, prin care s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .x1. lei.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de Composesorat .X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată composesoratul solicită anularea deciziei de impunere, susținând următoarele:

Composesorat .X. a încheiat contractul de prestări de servicii nr. .x./11.07.2019 pentru repararea drumului de exploatare cu utilaj buldozer pentru parchetul .Y., cu societatea .Z. S.R.L., care a avut ca obiect repararea drumurilor de acces a drumurilor de scos apropiat cu tractorul în conformitate cu art. 14 din Instrucțiunile privind termenele, modalitățile și perioadele de colectare, scoatere și transport al materialului lemnos, aprobat prin Ordinul nr. 1.540/2011 de Ministerul Mediului și Pădurilor.

Contestatorul menționează că aceste drumuri căi de acces sunt existente ca și amplasament permanent, iar periodic este necesar efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații atât pentru asigurarea lucrărilor de exploatare cât și pentru asigurarea accesului pentru lucrări de igienizare, protejarea mediului și efectuarea tăierilor de igienizare.

Totodată, arată că aceste drumuri sunt drumuri de pământ fără a fi evidențiate în inventarul composesoratului, iar lucrările de reparații și întreținere

devin necesar periodic, întrucât începe să se degradeze din cauza aluviunilor și se acoperă cu vegetație devenind astfel inpracticabile.

În conformitate cu prevederile Codului silvic, proprietarii fondului forestier au obligația să asigure întreținerea și repararea drumurilor forestiere pe care le au în administrare. În actul contestat organele de inspecție fac legătură la taxa de peiaj, care defapt nu există în aceste prevederi legale și nu are nicio legătură cu drumurile de acces și drumuri de scos apropiat. Composesoratul consideră că este lesne de înțeles confundarea drumurilor forestiere care sunt drumuri pietruite sau chiar asfaltate prin care se face transportul materialului lemnos cu utilajele adecvate care nu au acces în pădure cu drumuri de acces și drumuri de scos și de apropiere care de fapt deserveșc drumurile forestiere.

În ceea ce privește reparațiile efectuate la drumurile de exploatare și de scos apropiat la parchetul .Y., contestatorul susține că aceste lucrări au fost aprobate de conducerea asociației fiind necesare pentru a putea încheia contractele de exploatare și tăieri de igienizare.

Lista cu cantitatea de lucrări pe categorii de lucrări reprezintă exact devizul lucrărilor de efectuat, iar sute de mp de fapt este unitatea de măsură în situația de lucrări pe baza căruia a fost eliberată factura nr. .x./30.07.2019 de către S.C. .Z. S.R.L. al cărei taxă face obiectul contestației. Din această listă, se poate constata că au fost efectuate lucrări de reparații cu indicarea exactă a cataloagelor de prețuri (ex. TSC01XB) astfel după un mic calcul rezultă că au fost executate lucrări de reparații cu buldozerul în suprafața de .x. respectiv lucrări de nivelare cu autogledorul în suprafața de .x. mp, iar bucata 1 reprezintă transportul utilajelor.

Composesorat .X. susține că dacă organul fiscal nu era convins de situațiile de lucrări prezentate de contribuabil, avea posibilitatea să inspecteze locul unde se află bunul impozabil cu respectarea art. 118 alin. (5) din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, composesoratul susține că deține toate actele prevăzute de legislația în vigoare și anume contract de prestări servicii nr. .x./11.07.2019, devizul lucrărilor de efectuat (lista cu cantitățile de lucrări pe categorii de lucrări + recapitulație), proces verbal de recepție nr. .x. din 30.07.2011 și factura fiscală nr. .x./30.07.2019, titlu de proprietate nr. .x. și nr. .x., harta trupului .Y. și corespondența parcelarului, documente ce au stat la baza efectuării prestărilor de servicii și care sunt anexate la contestație.

În susținerea cauzei, contestatoarea invocă următoarele prevederi legale:

- art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1), art. 271 alin. (1), art. 278 alin. (2), art. 297 alin. (4), art. 299 alin. (1), art. 301 alin. (1), art. 303 alin. (1) și (11) din Codul fiscal;

- art. 4, art. 5, art. 6, art. 7 alin. (2), art. 12, art. 13, art. 113 lit. i), art. 118 alin. (5), art. 125 alin. (3), art. 268, art. 270 din Codul de procedură fiscală;

- art. 17 lit. h), art. 62, art. 65, art. 67, art. 87 din Legea nr. 46/2008 Codul silvic;

- art. 14 alin. (2), (4) și (6) Ordinul Ministerului Mediului și a Pădurilor nr. 1540/2011;

- art. 3 lit. b) și art. 23 din Ordonanța nr. 43/1997 privind Regimul juridic al drumurilor.

II. Organele de control din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au efectuat inspecția fiscală parțială la Composesorat .X., pentru perioada 01.05.2019 – 31.08.2019, în vederea soluționării decontului de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare, depus sub nr. .x./23.09.2019.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.10.2019, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./30.10.2019, prin care Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 din cadrul A.J.F.P. .X. a stabilit în sarcina societății următoarele:

- TVA solicitată la rambursare în sumă de .x2. lei;
- TVA stabilită suplimentar în sumă de .x1. lei;
- TVA aprobată la rambursare în sumă de .x3. lei;
- TVA respinsă la rambursare în sumă de .x1. lei.

Organele de inspecție fiscală au invocat următoarele motive pentru care a fost respinsă la rambursare TVA:

- nu a fost justificată necesitatea executării reparației drumului de exploatare, în condițiile în care composesoratul nu a efectuat exploatare masă lemnoasă;
- composesoratul nu are în evidență înregistrat un drum care să necesite reparații și nu a prezentat documente din care izvorăște necesitatea efectuării acestei lucrări;
- factura nu este în concordanță cu situația de lucrări prezentat de contribuabil.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile composesoratului contestator, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă composesoratul beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru servicii de reparații drum de exploatare, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nici urmăre a demersurilor întreprinse nu au clarificat toate aspectele legate de serviciile pentru care au refuzat acordarea deducerii taxei, iar în baza documentelor existente la dosarul cauzei nu se poate stabili starea de fapt fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat Composesoratului .X. drept de deducere pentru TVA în sumă de .x1. lei pentru achiziția de prestări servicii, constând în repararea drumului de exploatare pe Valea .Y. în baza facturii seria CCF2019 nr. .x./30.07.2019 în valoare de .x4. lei (cu TVA în sumă de .x5. lei) de la furnizorul .Z. S.R.L. - CUI RO...

Organele de control au considerat că nu a fost justificată necesitatea executării reparației drumului de exploatare, având în vedere că contribuabilul nu a efectuat exploatare masă lemnoasă din zonă, nu are în evidență înregistrat un drum care necesită reparații, iar factura nu este în concordanță cu situația de

lucrări prezentat de contribuabil, menționând că serviciile facturate nu au fost utilizate de contestatară în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind încălcate prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .x1. lei.

Composesoratul susține că aceste drumuri căi de acces sunt existente ca și amplasament permanent, sunt drumuri de pământ fără a fi evidențiate în inventarul composesoratului, iar periodic este necesară efectuarea lucrărilor de întreținere și reparații atât pentru asigurarea lucrărilor de exploatare cât și pentru asigurarea accesului pentru lucrări de igienizare, protejarea mediului și efectuarea tăierilor de igienizare.

În ceea ce privește documentele justificative, composesoratul susține că lista cu cantitățile de lucrări pe categorii de lucrări (formular F3) reprezintă exact devizul lucrărilor de efectuat, iar sute de mp de fapt este unitatea de măsură în situația de lucrări pe baza căruia a fost eliberată factura fiscală. Din această listă, se poate constata că au fost efectuate lucrări de reparații cu indicarea exactă a cataloagelor de prețuri, rezultând că au fost executate lucrări de reparații cu buldozerul în suprafața de .x. respectiv lucrări de nivelare cu autogledorul în suprafața de .x. mp, iar bucata 1 reprezintă transportul utilajelor.

În drept, potrivit prevederilor art. 268, art. 271 și art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 268. – (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272 , constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278 ;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2);”

„Art. 271. – (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270.”

„Art. 297. – (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...].”

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 precizează următoarele:

„67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal

constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

(4) O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarii efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa.”

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea realizării de operațiuni cu drept de deducere, consecința fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intenției, dreptul de deducere nu poate fi exercitat din chiar momentul achiziției bunurilor și serviciilor respective.

De asemenea, Codul fiscal la art. 299 precizează următoarele:

„Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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. 319, [...]”.

Normele metodologice de aplicare a art. 299 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

„69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferente investițiilor efectuate, potrivit art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Conform prevederilor pct. 67 alin. (1) din normele metodologice, dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA.

Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

Oganele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Întrucât refuzarea dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, revine organelor fiscale competente sarcina să stabilească elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere a TVA era implicată în evaziunea fiscală săvârșită de furnizor/prestator sau de o altă persoană impozabilă care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă, astfel cum rezultă din considerentele de la pct. 41 și 42 din hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-590/13 Idexx Laboratories.

Totodată, potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept.

Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere (Hotărârea Iberdrola, C-132/16, pc. 28).

Cu toate acestea, un drept de deducere este admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea Iberdrola, C-132/16, pc. 28).

Din raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.10.2019 rezultă următoarele:

Composesoratul .X. prin decontul de TVA cu opțiune de rambursare înregistrat sub nr. .x./23.09.2019 a solicitat rambursarea sumei de .x2. lei, reprezentând suma negativă a TVA de rambursat rezultată din decontul aferent lunii august 2019.

Întrucât Composesoratul .X. este persoană impozabilă cu regim mixt, pentru perioada 01.01.2019-31.08.2019 a aplicat pro rata provizorie de 97%, fără ca organele de inspecție fiscală să constate deficiențe.

Totodată, organele de control precizează că TVA de rambursat provine din achitarea serviciilor de administrare a fondului forestier, din investiții efectuate la centru tematic „Casa tematic – sala cu sare” și din operațiuni curente de aprovizionări cu bunuri destinate realizării obiectului de activitate.

De asemenea, din raport rezultă că echipa de control a constatat faptul că, în perioada analizată, contribuabilul verificat a înregistrat achiziția mai multor tipuri de servicii ca servicii silvice cât și lucrări de reparații la drumurile de exploatare cu buldozer. Pentru lucrările silvice înregistrate în evidența contabilă, au fost prezentate contracte, facturi și procese verbale de recepție semnate de reprezentantul contribuabilului verificat, reprezentantul prestatorului cât și reprezentantului ocolului silvic.

Cu privire la TVA în sumă de .x1. lei aferentă serviciilor de reparat drum de exploatare cu utilaj buldozer Pârâul .Y. în sumă de .x4. lei, achiziționate de la .Z. S.R.L., organele de inspecție fiscală au reținut că în urma analizării contractului de prestări servicii, a listei cu cantitățile de lucrări pe categorii de

lucrări și a procesului verbal de recepție a lucrării, s-a considerat că nu a fost justificată necesitatea executării reparației drumului de exploatare, în condițiile în care contribuabilul verificat nu a efectuat exploatare masă lemnoasă, nu are în evidență înregistrat un drum care să necesite reparații și nu a prezentat un document din care izvorăște necesitatea efectuării acestei lucrări de către posesorul terenului. De asemenea, organele de control au menționat că nu există deviz de lucrări ci doar o listă cu cantitățile de lucrări pe categorii de lucrări, iar factura nr. .x./30.07.2019, emisă de furnizor, nu este în concordanță cu această listă.

Din analiza documentelor anexate la contestație de către posesorul terenului rezultă următoarele:

- obiectul contractului de prestări servicii nr. .x./11.07.2019 încheiat între Posesorul terenului .X. și societatea .Z. S.R.L. este repararea drumului de exploatare pe Valea .Y. conform devizului de lucrări, onorariul brut fiind în sumă de .x5. lei;

- la contractul nr. .x./11.07.2019 sunt anexate documentele cu denumire „Formular F3 – Lista cu cantitățile de lucrări pe categorii de lucrări” și „Recapitulatie” din care rezultă următoarele:

- ✓ executant: SC .Z. SRL;
- ✓ obiectul: reparații drum de exploatare .Y.;
- ✓ categorie: rep.drum exploatare;
- ✓ **cheltuieli directe** în valoare de **.x6. lei** constând în:

1- reparat drum de exploatare cu buldozer în valoare de .x7. lei (87,89854 sute mp. x .x8. lei);

2- transport buldozer 30 km în valoare de .x9. lei;

3- nivelare cu autogreder până la 175 cp a suprafeței de teren s., platformă de terasamente executată în teren cat. 3 în valoare de .x10. lei (57,95800 sute mp x .x11. lei);

4- rigola pentru deviere ape sub drum (1 buc) în valoare totală de .x12. lei (.x13. lei + .x14. lei);

- ✓ contribuția asiguratorie pentru muncă în valoare de .x15. lei;
- ✓ **cheltuieli indirecte** în valoare de **.x16. lei**;
- ✓ **profit** în valoare de **.x17. lei**;

Total fără TVA = .x4. lei

TVA (19%) = .x1. lei;

Valoarea totală = .x5. lei.

- proces-verbal de recepție nr. .x./30.07.2019 din care rezultă recepționarea cantitativă și calitativă a lucrărilor de reparat drum de exploatare pe Valea .Y., executate de către firma SC .Z. SRL, conform contractului de prestări servicii nr. .x./11.07.2019;

- titluri de proprietate nr. .x./17.07.2006 și nr. .x./08.06.2007 și a anexele acestora, precum și harta trupului .Y. și corespondența parcellarului, din care rezultă că posesorul terenului deține teren forestier înscris în amenajamentul silvic - unitate de producție VII .Y., aparținând Ocolului Silvic .W., cu unități amenajistice (u.a.) 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53 înscrise în Titlurile de proprietate, în corespondență cu u.a. care figurează și pe

harta amenajistică, respectiv 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127.

În ceea ce privește reparațiile efectuate la drumurile de exploatare și de scos apropiat la parchetul .Y., contestatorul susține că aceste lucrări au fost aprobate de conducerea asociației fiind necesare pentru a putea încheia contractele de exploatare și tăieri de igienizare.

De asemenea, prin nota explicativă încheiată în data de 21.10.2019, la întrebarea „*în ce scop a fost efectuată reparația drumului de exploatare pe Valea .Y.*”, contribuabilul a răspuns că atât la exploatarea masei lemnoase cât și pentru lucrări de igienizare și plantare se folosesc tehnologii adecvate inclusiv construirea și/sau repararea căilor de acces pentru evitarea degradării solului. Totodată, prin contestația formulată, posesorul susține că *aceste drumuri căi de acces sunt existente ca și amplasament permanent, iar periodic este necesar efectuarea lucrărilor de întreținere reparații atât pentru asigurarea lucrărilor de exploatare, cât și pentru asigurarea accesului pentru lucrări de igienizare, protejarea mediului, efectuarea tăierilor de igienizare. [...] În ceea ce privește reparațiile efectuate la drumurile de exploatare și de scos apropiat la parchetul .Y., aceste lucrări au fost aprobate de conducerea asociației, fiind imperios necesare pentru a putea încheia contractele de exploatare și tăieri de igienizare.*

Prin adresa nr. .x./24.03.2020 organul de soluționare a contestației a solicitat clarificări privind starea de fapt fiscală existentă urmare a prezentării documentelor suplimentare și precizări de la organul de inspecție cu privire la identificarea drumurilor reparate aflate pe hărțile parcelelor și despre faptul și dacă aceste drumuri se află în proprietatea/administrarea posesorului .X. sau aparțin la Regia Națională a Pădurilor, acordând posibilitatea organului de control pentru efectuarea unei cercetări la fața locului în vederea clarificării aspectelor precizate, așa cum prevede pct. 9.10 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015.

La această solicitare, organele de control au transmis adresa nr. HRG_AIF .x./07.04.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. dar aceasta nu conține informațiile solicitate de organul de soluționare, fiind reluate doar considerentele înscrise în raportul de inspecție fiscală.

Fată de cele prezentate mai sus și urmare a demersurilor întreprinse în vederea clarificării stării de fapt fiscale cu privire la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .x1. lei în soluționarea cauzei se rețin următoarele:

- din contractul de vânzare-cumpărare a masei lemnoase nr. .x./25.06.2019, anexată la dosarul contestației spre exemplificare de către organele de inspecție fiscală, rezultă următoarele:

- s-a exploatat masă lemnoasă în anul 2019 din terenul forestier al posesorului de către societatea .Z. S.R.L., din unitate de producție (U.P.) IX, la art. 19, 20 și 22 fiind specificat următoarele: la terminarea exploatarei,

cumpărătorul se obligă să repare stricăciunile provocate drumurilor forestiere utilizate; se va evita tragerea lemnului rotund prin alunecare cu tractoarele pe drumurile autoforestiere; în cazul în care nu există altă soluție tehnică, unitatea care execută lucrările de exploatare va asigura în permanență repararea și întreținerea corespunzătoare a drumului; în valoarea contractului se include taxă de drum stabilit de Composesoratul .X., în calitate de administrator al drumurilor forestiere [...].

Cu privire la motivele organelor de inspecție fiscală potrivit cărora „*considerăm că o eventuală reparație drum exploatare care a necesitat, a fost și este în sarcina cumpărătorului de masă lemnoasă așa cum a fost stipulat în contracte ori în sarcina proprietarului respectiv administratorului de drum, dar să fie efectuată din taxă de peiaj încasată*”, organul de soluționare reține următoarele:

- drumul de exploatare unde composesoratul a efectuat reparații se află în Valea .Y., aparținând U.P. VII (masa lemnoasă din contractul mai sus menționat fiind exploatată din U.P. IX), tocmai în scopul de a realiza activități economice constând în încheierea contracte de exploatare și tăieri de igienizare, nefiind exploatat masă lemnoasă din aceea zonă, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală;

- prevederile contractului în punctele mai sus invocate se referă la stricăciunile provocate drumurilor forestiere în urma procesului tehnologic de exploatare, neavând nicio legătură cu cauza supusă soluționării, care este întreținerea/repararea drumului forestier în vederea încheierii a contractelor de exploatare și tăieri de igienizare, nefiind exploatat masă lemnoasă din această partidă, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală.

- taxa de folosință a drumurilor forestiere (taxa de peiaj) își are fundamentarea în Codul Silvic, fiind o obligație corelativă transmiterii dreptului de folosință. În conformitate cu art. 4 din O.G. nr. 96/1998, aceste drumuri forestiere reprezintă proprietatea statului și sunt date în administrarea RNP Romsilva.

- cu privire la precizarea organelor de control potrivit căreia valoarea facturii de prestări de servicii nu este în concordanță cu valoarea situațiilor de lucrări, nu reflectă realitatea, atâta timp cât după cum rezultă din documentele aflate la dosarul cauzei valoarea situațiilor „Formular F3 – Lista cu cantitățile de lucrări pe categorii de lucrări” și „Recapitulatie” este identică cu valoarea sumei facturată, respectiv .x4. lei + TVA .x1. lei = .x5. lei.

- deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri sau prestări servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art. 297 - 300 din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă. Astfel, se reține că cerința de fond presupune **realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, fiind reglementată la art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, în circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia chiar și

În situația în care o persoană impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă, cu condiția că persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice. **A fortiori, o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA, are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.**

În această ultima ipoteză, așa cum s-a arătat anterior, trebuie ținut cont de jurisprudența europeană în materie, obligatorie inclusiv pentru autoritățile fiscale, conform căreia dreptul de deducere poate fi anulat numai atunci când, **în baza unor factori obiectivi, se stabilește că livrarea/prestarea a fost efectuată către o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că este implicată într-o fraudă fiscală**, fiind relevante hotărârile CJUE din cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahagében kft. și Péter Dávid și C-285/11 Bonik EOOD.

- Referitor la motivația organelor de control potrivit căreia reparația drumului de exploatare trebuia să fie efectuată din taxă de peiaj încasată, se reține că nu s-a anexat la dosarul contestației niciun document/contract încheiat între posesorul contestator/ocoale silvice/societăți de exploatare a lemnului sau alte entități, care să prevadă obligativitatea achitării taxei pentru folosința oricărui drum aflat în administrarea posesorului și nici nu este analizat dacă posesorul a avut venituri încasate din taxa pentru folosința acestor drumuri.

Prin adresa nr. x./24.03.2020 organul de soluționare a contestației a solicitat precizări de la organul de inspecție cu privire la identificarea drumurilor reparate aflate pe hărțile parcelelor și despre faptul și dacă aceste drumuri se află în proprietatea/administrarea posesorului .X. sau aparțin la Regia Națională a Pădurilor, acordând posibilitate organului de control efectuarea unei cercetări la fața locului așa cum prevede pct. 9.10 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015.

La această solicitare, organele de control au transmis adresa nr. .x./07.04.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. dar aceasta nu conține informațiile solicitate de organul de soluționare, fiind reluate considerentele înscrise în raportul de inspecție fiscală.

Astfel, în raport de cele anterior prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală nici urmărire a solicitării clarificărilor nu au procedat la reanalizarea motivelor privind neacordarea dreptului de deducere a TVA de către Posesorat .X., *(respectiv că nu a fost justificată necesitatea executării reparației drumului de exploatare, având în vedere că contribuabilul nu a efectuat exploatare masă lemnoasă din zonă, nu are în evidență înregistrat un drum care necesită reparații, iar factura nu este în concordanță cu situația de lucrări prezentat de contribuabil, astfel rezultă că serviciile facturate nu au fost utilizate de contestatară în folosul operațiunilor sale taxabile)* limitându-se doar la

menționarea faptului că nu există drum inventariat care să poată să fie reparat, fără să inspecteze locul unde a avut loc această prestare de serviciu,

În contextul considerentelor anterior prezentate, în baza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității neacordării dreptului de deducere a TVA în sumă de .x1. lei.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a se dispune desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./30.10.2019 emisă de A.J.F.P. .X., pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de .x1. lei.

„Art. 279. – (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Totodată art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală privind refacerea inspecției fiscale prevede următoarele:

„(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./30.10.2019, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./30.10.2019 va fi desființată pentru diferența suplimentară

de TVA în sumă de .x1. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie prin analiza temeinică a justificărilor aduse de posesorul în privința intenției de a realiza în viitor operațiuni taxabile, prin verificarea efectivității prestării serviciilor în raport de natura lor, de prevederile contractuale și de legătura lor cu utilizarea drumurilor reparate în scopul realizării de operațiuni taxabile, cu respectarea jurisprudenței comunitare în materia exercitării dreptului de deducere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268, art. 271 alin. (1), art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 67 și 69 [Titlul VII] din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 129 și art. 279 alin (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./30.10.2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală cu privire la diferența suplimentară de TVA în sumă de .x1. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze starea de fapt și de drept al posesorului, ținând cont de dispozițiile legale în vigoare și de documentele prezentate de contribuabil în susținerea contestației.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul .X.

DIRECTOR GENERAL