

DECIZIA NR.1636

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X .

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala , contestand partial actul administrativ fiscal respectiv contestatia priveste obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa inregistrata la A.J.F.P. , conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solucioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA și solicita anulara actului administrativ fiscal pentru urmatoarele motive:

1.Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, asupra achizitiei de combustibili pe perioada 2014-2018 pe motiv ca achiziția de combustibili nu a fost destinata realizarii de operațiuni taxabile societatea contestatara sustine ca, potrivit documentelor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala în timpul controlului respectiv situația lunara detaliata a consumului aferent fiecarui autovehicul , FAZ zilnice aferente fiecărei luni precum și a fisei tehnice a obiectelor de inventar consumatoare de combustibil(fierastraie mecanice, drujbe,) a justificat consumul efectiv de combustibil în desfasurarea activitatii de exploatare forestiera.

Societatea contestatara nu este de acord cu aprecierea consumului de combustibil pe baza informațiilor luate de pe site-ul online al Agentiei Naționale pentru Protecția Mediului câtă vreme Codul fiscal nu prevede ca modalitate de verificare a

consumului de combustibil informațiile continute de acest site; sustine ca informațiile acestui site sau Autorizațiile de Mediu nu privesc consumuri de combustibili evaluate de specialiști cu caracter oficial ,ignorandu-se consumurile diferite la temperaturi diferite sau anotimpuri .

Societatea contestatara considera ca, consumul de combustibil astfel determinat este nereal pentru utilajele din dotare (ifron, 3 drujbe si 2 TAF-uri), încalcan-du-se in acest fel normativele tehnice in vigoare aprobate prin Ordinul Ministrului Transporturilor si Telecomunicațiilor nr 14/1982.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, societatea contestatara arata ca a pus la dispoziția acestora ,toate centralizatoarele privind consumurile de combustibil, pe durata desfășurării inspecției fiscale , documente care reprezintă sintetizarea kilometrilor parcurși si a litrilor de combustibili consumați in perioada verificata 2014-2018.Intreg consumul de combustibil este dovedit cu documentele puse la dipozitia organului fiscal dar ignorate ; combustibilul a fost dovedit inclusiv la mașinile care aveau rol administrativ(aprovizionare piese, transport personalului la/de la locul de munca , transportul mecanicilor la locul unde faceau depanările si reparațiile autoutilitarelor in tara) pentru care nu sunt întocmite foi de parcurs.

Astfel, societatea contestatara considera ca nu datorează TVA deoarece consumurile au fost argumentate cu documente justificative si societatea a făcut dovada ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizării de venituri impozabile;sustine ca documentele justificative prezentate în timpul controlului nu au fost luate in considerare de organele de inspectie fiscala, acestea determinand generic opinii fiscale generice si nu la obiect privind consumuri superioare ,fara a se indica concret unde este depășit consumul de combustibil.

Societatea contestatara invoca dispozitiile art.6, art.7 și art.105 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare și considera ca organele de inspectie fiscala au procedat în mod abuziv la stabilirea de obligații fiscale suplimentare pe bază de prezumții, de aprecieri subiective si incomplete.Sustine ca în condițiile în care dispozițiile legale în materie, privind Codul de procedură fiscală, nu fac nicio trimitere concretă și nici măcar aluzivă la ,reper" de control al site-ului Agenției Naționale pentru Protecția Mediului, constatările organelor fiscale se inscriu în categoria excesului de putere reglementat de art 2 lit. n din Legea nr. 554/2004 actualizata.

Arata ca ICCJ, prin Decizia nr. 1829/2012 recunoaște aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare *in dubio contra fiscum*, conform căruia "prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale";principiul *in dubio contra fiscum*, odată cu finalizarea cauzei nr. 39766/2005 Serkov vs. Ucraina la CEDO, a fost ridicat la rang de drept al omului, iar perceperea injustă de taxe prin reglementarea contradictorie și interpretarea neunitară a actelor normative este capabilă de a aduce atingere dreptului de proprietate reglementat de art. 1 din Protocolul nr. 1 la convenția CEDO.

Pentru motivele prezentate societatea contestatara solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA solicitata la rambursare.

2. Referitor la reîncadrarea vanzarii de mijloace fixe de catre Societatea T către Societatea X in transfer de active și respingerea la deductibilitate a TVA societatea contestatara prezinta în susținere urmatoarele argumente:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Tranzacțiile efectuate între Societatea T și Societatea X nu îndeplinesc condițiile restrictive pentru calificarea lor, ca transfer de active conform art.270 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, acest aspect rezultând cu prisosința din emiterea facturilor cu TVA, din continuarea activității furnizorului și inexistența declarației prevăzută de pct. 7 alin. (8) din Normele Metodologice; societatea susține că în speta nu au fost verificate condițiile pentru calificarea tranzacțiilor drept transfer de active neimpozabile și au aplicat sancțiunea anularii TVA.

Societatea contestată susține că:

-Societatea T nu și-a transferat activitatea sau o parte din activitate, ea continuând să desfășoare aceeași activitate de exploatare, dovada stau contractele de exploatare în desfășurare și avizele de însoțire marfa precum și alte documente care pot demonstra acest lucru.

-Societatea T are capacitatea tehnică și umană pentru a-și continua activitatea chiar și după ce a vândut câteva mijloace fixe. În evidența contabilă a SC T figurează și la această dată utilaje suficiente pentru ca această societate să-și poată continua activitatea de exploatare :Fierăstrău panglici (1 buc), Fierăstrău Husqvara (3 buc.),Dispozitiv pretaiere (2 buc), Mașina universală de prelucrare ;Drujba, TAF, *Tractoare, Remorci, Autotractor forestier* etc.

-La toate acestea se adaugă și existența imobilelor în care se desfășoară activitatea de debitare, sortare, depozitare a materialului lemnos cum ar fi: Hala gatere cu o valoare de inventar de... precum și alte magazine, soproane, sediu de firmă- birouri etc.

Societatea contestată susține că eronat au constatat organele de inspecție fiscală că, în gestiunea T după vânzarea la care se face referire în actul de control au rămas doar mijloace de transport care pot fi utilizate pentru transport masă lemnoasă, nu mai deține personal suficient și calificat pentru a desfășura activitatea de exploatare masă lemnoasă și prelucrare a lemnului.

Pentru motivele prezentate societatea contestată consideră că în speta nu sunt îndeplinite condițiile art 270 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal motiv pentru care solicită admiterea contestației.

3.În ceea ce privește TVA respinsă la rambursare , societatea contestată prezintă în susținere următoarele argumente:

Consideră greșită constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la achiziția unui motociclet deoarece acesta este folosit în activitatea de exploatare a societății, în vederea realizării de operațiuni taxabile, din punct de vedere al TVA;Taxarea inversă care se aplică în cazul livrărilor de material lemnos este o operațiune taxabilă.

Societatea contestată arată că motocicla este folosită pentru prospectarea terenului care urmează să fie supusă exploatării forestiere acolo unde din cauza condițiilor de drum impracticabile, nu se poate folosi alt mijloc de transport.

Având în vedere că veniturile societății provin din exploatări forestiere din zone greu accesibile cu alte mijloace de transport, de evenimentele neprevăzute , de situații de forță majoră care pot avea loc în zonele de exploatare , societatea utilizează efectiv acest mijloc de transport, în consecință această cheltuială este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.Faptul că nu au fost întocmite foi de parcurs așa cum organul fiscal susține (societatea și-a diminuat cheltuielile) nu înseamnă că acesta nu a fost folosit în interesul unității.

Pentru motivele prezentate, societatea contestatara considera ca în mod abuziv organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA pe motiv ca achiziția nu a fost destinata realizarii de operațiuni taxabile.

4) Cu privire la TVA respinsa la rambursare de organele de inspectie fiscala, societatea contestatara susține ca:

În accepțiunea organului fiscal achiziția efectuata de la un singur furnizor pune sub semnul întrebării realitatea operațiunii de achiziție; sustine ca se poate proceda la o verificare a furnizorului cu privire la realitatea operațiunilor comerciale.

Societatea contestatara arata ca potrivit rapoartelor per salariat a avut și are pana în prezent aceiași mecanici care, de-a lungul anilor, au reparat în cadrul societății parcul auto permanent; nu se poate afirma ca în condițiile în care se parcurg aproximativ 100.000 km/an, parcul auto nu s-a stricat și nu a necesitat reparații, *astfel ca* numărul mare de km parcurși releva și necesitatea efectuării reparațiilor și a accesoriilor respectiv a anvelopelor. Sustine ca, în condiții în care societatea nu își permite achiziția de anvelope „revoluționare”, de ce nu ar fi plauzibil schimbul de mai mult ori pe an a anvelopelor.

Totodata, societatea contestatara arata ca aceste cheltuieli cu schimbul de anvelope, fac parte în categoria „cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”, și în categoria cheltuielilor pentru asigurarea siguranței în trafic a autoutilitareii și a acordării unei asigurari la un cost optim. Parcul auto și căruțele lucreaza în condiții foarte grele la munte, cu greutate și cantități impresionante și numai pe drumuri forestiere în cel mai bun caz și neamanajate.

Societatea contestatara considera ca numai un expert tehnic poate confirma faptul ca o autoutilitara precum cele cu specificul exploatarei forestiere poate folosi doua dimensiuni de anvelopa, diferit pe rotile din fata (balon) cu cele din spate (normale), lucru care nu a fost luat în calcul de organul de inspectie fiscala; un expert tehnic poate confirma faptul ca schimbarea unei bene la o basculanta nu presupune o serie de sasiu.

Societatea contestatara sustine ca organul fiscal și-a exercitat atribuțiile ignorând principiul fundamental prevăzut la art 12 Codul de Procedura Fiscala respectiv ca relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună credință și în mod abuziv, a apreciat ca, pentru faptul ca nu s-au prezentat documente care sa justifice consumul acestor anvelope la căruțe și în activitatea de exploatare, acestea nu au fost consumate în activitatea de exploatare. În condițiile în care au crescut numărul autotractorilor, semiremorcilor, autobasculantelor și utilajelor a avut loc o creștere și a consumabilelor respectiv a pieselor și anvelopelor conform documentelor puse la dispoziția organului de control în timpul controlului.

Pentru motivele prezentate societatea contestatara solicita admiterea contestației cu privire la TVA și anulara actului administrativ fiscal contestat.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa în baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala au stabilit în sarcina Societatii X obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA și totodata au respins la rambursare TVA și au admis la rambursare TVA.

Societatea contestată contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală și anume contestă TVA stabilită suplimentar și totodată respinsă la rambursare.

Din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu privire la TVA, contestată de societate, rezulta:

1. Referitor la TVA aferentă achiziției de combustibil;

Din documentele financiar contabile puse la dispoziție pentru perioada 2014 - 2018 s-a constatat că societatea utilizează în activitatea de exploatare și prelucrare a masei lemnoase următoarele utilaje consumatoare de combustibili (motorină și benzină):

- lfron, având un consum orar de motorină de 10 litri;

- 3 drujbe cu un consum de 5 litri/4 ore;

- 2 TAF articular forestier, având un consum orar de 15 litri.

În evidența contabilă consumul de combustibili este înregistrat în baza proceselor verbale întocmite, fișelor de consum semnate de administratorul societății, indicându-se arareori perioada de manipulare sau utilizare a utilajelor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că TVA aferentă combustibililor destinat funcționării utilajelor menționate mai sus, a fost dedusă integral în perioada verificată.

Din analiza corelativă a masei lemnoase exploatare și a consumului de combustibili (motorină) utilizat pe mc de lemn exploatat, s-a constatat un consum de motorină variabil cuprins între 2 și 73 litri/mc. La fel, pentru fierăstraiele mecanice utilizate în prelucrarea lemnului, în pădure sau în spațiul închiriat, s-a constatat un consum de benzină cuprins între 0,28 și 6,12 litri/mc.

Urmare analizei documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- societatea are consumuri de motorină și benzină diferite, raportate la volumul de masă lemnoasă exploatare și prelucrată, care nu puteau fi realizate în condiții normale de lucru având în vedere că exploatarea nu sunt diferite semnificativ ca amplasament și dificultate de exploatare;

- din evidența salariilor declarată la ITM, rezulta că societatea nu are personal angajat pentru exploatare forestieră, care să poată folosi cele 2 TAF-uri pentru care societatea înregistrează consumuri de motorină; singurele persoane cu specializare în domeniul exploatare și prelucrarea lemnului sunt: tehnician silvic, subinginer Industrializarea lemnului și administratorii societății.

- pe toată perioada verificată Y (incarcator -descarcator) lucrează zilnic între 4 și 8 ore pe IFRON, deși angajatul este și în concediu de odihnă, cel puțin 21 zile/an (spre exemplu în decembrie 2014, conform statelor de plată acesta este în concediu de odihnă);

- în autorizația de mediu (anexa nr.3), valabilă până în anul 2022, societatea declară următoarele dotări și consumuri pentru exploatarea forestieră:

Dotări: fierăstraie mecanice pentru doborârea arborilor, curățare craci - 4 buc, tractor TAF - 1 buc, autospecială de încărcat și transportat buștean - 1 buc.

Combustibili necesari: pentru fierăstrăul mecanic 0,1 litri benzină/mc, pentru tractoare forestiere 1,8 litri motorină/mc,

-prin autorizația de mediu revizuita, pentru exploatarile primite se mențin consumurile și utilajele folosite pentru exploatarea forestiera.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale în ceea ce privește consumul mediu de combustibil pe mc de lemn exploatat sau prelucrat, în conformitate cu prevederile art 55 Cod de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală au consultat în mediul online pe site-ul Agenției Naționale pentru Protecția Mediului, ținând cont că începând cu luna august 2017 în conformitate cu Ordinul nr. 1078/2017 autorizațiile de mediu sunt obținute individual de fiecare ocol silvic care da în exploatare forestiera partizii și au constatat că prin autorizația de mediu pentru exploatarea forestiera care au făcut obiectul contractului de achiziție material lemnos cu X în perioada verificată, obține acord de mediu pentru un consum de combustibil similar cu cel obținut de societatea contestată.

În aceste condiții, având în vedere aspectele prezentate mai sus, și uzând de prevederile art. 6 și 7 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală stabilesc un consum mediu de 0,1l benzina /mc și 1,8 l motorina / mc de masă lemnoasă exploatată și prelucrată, fiind consumul acceptat de autoritatea de mediu pentru exploatarea masei lemnoase.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, cantitatea de motorină ce excede consumului stabilit mai sus nu poate fi justificată ca fiind folosită în scopul obținerii de venituri impozabile și operațiuni taxabile motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 297, alin. 4, lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, s-a constatat că achiziția de combustibil (anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală) nu este destinată realizării de venituri taxabile, considerând TVA aferentă acestei achiziții ca nedeductibilă fiscal.

2.Referitor la TVA respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, din Raportul de inspecție fiscală, rezulta:

Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza transferului de bunuri efectuat între societățile afiliate X și T, în lunile septembrie și octombrie 2018, societatea contestată înregistrează achiziții de utilaje și mijloace de transport rutier de la societatea afiliată T conform facturilor:

- Factura reprezentând contravaloare remorca, încărcător Volvo
- Factura reprezentând contravaloare vagon dormit, rezervor combustibil, dispozitiv pretaietor (2buc), ifron, plug arat, generator curent mobil, despicator 6 tone (2 buc), circular debitat lemne (2 buc), rezultând o valoare totală a facturii ..
- Factura reprezentând contravaloare pendula de retezat cu masă, fierăstrău panglica, motofierăstrău MS362 (3buc), rezultând o valoare a facturii ...
- Factura reprezentând contravaloare fierăstrău panglica, mașina de debitat cu plasma, aparat de ascuțit panza panglica, sistem de balotare, calculator, Laptop, Tractor rezultând o valoare totală a facturii de ...
- Factura reprezentând contravaloare remorca tractor, camioneta Mitsubishi rezultând o valoare totală a facturii ...

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată înregistrează mijloacele fixe achiziționate de la societatea afiliată în evidența contabilă la cost de achiziție și deduce integral TVA la momentul plății facturilor, amortizând mijloacele fixe prin metoda de amortizare liniară conform prevederilor legale.

Întrucât se constata tranzacții între persoanele afiliate, organul de inspecție fiscală a procedat la analizarea prețului la care au fost transferate activele între cele două societăți, a stării fizice a bunurilor transferate, precum și a scopului economic al acestui transfer prin prisma activității derulate de cele două societăți implicate.

a) În ceea ce privește prețul de tranzacționare a activelor între cele două societăți, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Din analiza bilanțelor de imobilizări puse la dispoziție de administratorii celor două societăți se constata ca :

- remorca are un preț de achiziție în patrimoniul T de ... , comercializată către societatea afiliată la un preț de ..

- încărcător Volvo achiziționat de societatea afiliată în luna noiembrie 2017 la prețul de .. cu o valoare amortizată ..., comercializat către societatea X la un preț de ...;

- vagon de dormit achiziționat de societatea afiliată la un preț ... în ianuarie 2008, amortizat în suma de .. și vândut societății X la preț de ...;

- rezervor combustibil achiziționat de societatea afiliată la preț de .., amortizat în suma de ... și vândut societății X la preț de ...;

- ifron achiziționat de societatea afiliată la preț de .. , amortizat și vândut societății X la prețul de ...;

- circular debitat lemne achiziționat de societatea afiliată la preț de ... în iunie 2010, amortizat și vândut societății X la preț de ...;

- tractor achiziționat de societatea afiliată la preț de ... în octombrie 2004, amortizat și vândut societății X la un preț de

Astfel, din analiza modului de tranzacționare a mașinilor și utilajelor între cele două societăți se constata că mijloace fixe complet amortizate și cu un grad mare de uzură fizică și morală au fost vândute la un preț supraestimat și în lipsa unui raport de evaluare din care să reiasă prețul de piață.

b) Urmare verificărilor pe teren, efectuate la sediul secundar al societății X , (unde se afla și sediul social al Societății T) organele de inspecție fiscală au constatat ca:

- aproximativ 90% din mașinile și utilajele prezentate aparțin Societății X;

- cele două TAF -uri folosite în exploatarea forestieră de societatea contestată, conform declarației -angajat manager și asociat în cele două societăți afiliate, sunt la locul unde societatea are deschisă exploatarea de lemn (s-au prezentat poze din pădure cu seria acestora- anexa nr. 7). Cele două TAF-uri (tractoare forestiere articulate) aflate în bilanțul de imobilizări a societății T nu s-au putut identifica în gestiunea comună a celor două societăți.

- în curte existau 3 carute care erau într-o stare avansată de uzură, atât a lemnului cât și a osiei și anvelopelor (așa cum se poate vedea și din pozele anexate). De asemenea, nu s-a putut stabili dacă acestea sunt ale societății X sau ale societății T în condițiile în care din inventarele realizate în luna decembrie 2018 rezulta că fiecare societate deține un număr de 6 carute.

- administratorul societății a prezentat două tractoare în curtea societăților, care erau în stare avansată de uzură fizică și morală, iar anvelopele montate pe acestea nu mai aveau aderență (așa cum se poate vedea din pozele anexate), T deținea conform inventarului din luna decembrie 2018 trei tractoare iar X deținea conform inventarului din luna decembrie 2018, două tractoare.

c) Din analiza bazei de date ANAF, referitor la angajații celor doua societăți, organele de inspecție fiscală au constatat :

Referitor la Societatea T;

-la începutul anului 2017, când majoritatea activității de exploatare și prelucrare a lemnului este transferată societății X, societatea afiliată are angajați cu funcții precum ;sofer, manipulant mărfuri, încărcător descarcator.

-la data inspecției fiscale, societatea T are un număr de 8 angajați din care o persoană în funcția de conducător activitate de transport, un tehnician silvic exploatare, un subinginer industrializarea lemnului, un mecanic auto, un șofer autocamion de mare tonaj, un încărcător descarcator și un manipulant marfa;

-în anul 2016, când activitatea de prelucrare și exploatarea lemnului a fost efectuată exclusiv de societatea T, aceasta avea aproximativ 20 angajați activi, mare parte din aceștia fiind transferați societății X .

Referitor la Societatea X;

-începând cu anul 2017, societatea contestată angajează masiv personal cu funcții precum manipulant mărfuri, reglor mașini prelucrat lemn, încărcător descarcator, tractorist, respectiv același gen de personal care activa în cadrul societății T în anul 2016 când desfășura activitate de exploatare exclusivă. De asemenea, se constată preluarea unei mare părți din personalul care a activat la Societatea T.

d) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al societății prin Nota explicativă.

Din răspunsul dat la Nota explicativă a organelor de inspecție fiscală (anexa nr. 5) de către reprezentantul legal al societății , rezulta ca:

-activitatea de pe T a fost mutată pe X;

-referitor la prețul de tranzacționare a activelor între cele două societăți, acesta declară ca " a fost stabilit orientativ din actele contabile";

-referitor la întrebarea dacă T mai desfășoară activitate de exploatare, deține utilaje și personal calificat, acesta declară ca" mai există o exploatare a masei lemnoase și mai sunt utilaje și personal calificat", anexând contractul încheiat cu pentru exploatarea a .. mc masă lemnoasă, pentru anul de producție 2019, copie după Registrul numerelor de inventar și Stat de personal la data de 28.02.2019.

Urmare administrării mijloacelor de probă, mai sus enumerate, organele de inspecție fiscală au constatat ca:

-Societatea T vinde aproape în totalitate activele necesare exploatării forestiere și prelucrării lemnului, în gestiunea T rămânând doar mijloacele de transport ce pot fi utilizate pentru transportul lemnului(conform balantelor de imobilizări ale celor două societăți);

-Societatea T nu mai deține personal suficient și calificat pentru a desfășura activitate de exploatare masă lemnoasă și prelucrare a lemnului la data prezentei verificări,(analiza aplicației REVISAL);

-Prețul de tranzacționare al activelor este la nivelul sau peste nivelul prețului de achiziție în patrimoniul T, deși majoritatea mijloacelor fixe sunt în stare avansată de uzură, amortizate complet în patrimoniul Societății T;

-Din "Nota explicativă" dată de administratorul societății, reiese că activitatea de exploatare și prelucrare a lemnului s-a mutat pe Societatea X;

-Societățile afiliate nu au putut prezenta un raport de evaluare sau un studiu al pieței din care să reiasă modul de stabilire a prețului de tranzacționare între societățile afiliate;

-Supraevaluarea bunurilor a fost realizata in vederea obtinerii unei linii de finantare de la banca in vederea inchiderii liniei de credit obtinuta de T la aceiași societate bancara (asa cum reiese si din explicațiile administratorului).

-S-a constatat ca Societatea T nu a achitat bugetului de stat TVA colectata in timp ce societatea X si-a exercitat dreptul de deducere al taxei si a solicitat-o la rambursare.

Având în vedere aspectele constatate, organele de inspectie fiscala apreciaza ca operațiunea de vanzare a bunurilor ce compun patrimoniul societății T reprezinta in fapt un transfer de active in sensul art. 270 alin. 7 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, care din punct de vedere fiscal nu reprezintă o livrare de bunuri, fiind o operațiune in afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, netaxabila.

Astfel în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și art.6 și 7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au reincadrat livrarea de bunuri în transfer de active și au constatat ca societatea X nu are dreptul la deducerea TVA inscrisa în facturile emise de T.

De asemenea, s-a constatat ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA doar pentru suma efectiv plătită in perioada verificata, in aplicarea art. 282, alin. 3 din Codul Fiscal astfel ca, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate și totodata la rambursare TVA

3. Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala rezulta:

In luna mai 2018, societatea contestatara achiziționeaza de la T in baza facturii de achiziție un motocicletu la prețu de achiziție de...

Din analiza documentelor prezentate în timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca, prin caracteristicile vehiculului, acesta nu poate fi folosit in scopul activitatii taxabile a societății.

Mai mult, societatea nu face dovada achiziției de combustibil și nu a prezentat documente din care sa reiasa ca vehiculul în cauza este folosit in scopul operatiunilor taxabile ale societății, asa cum este prevăzut la art. 297 alin. (4), lit. a) din Cod Fiscal, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA.

4. Cu privire la TVA aferenta achizitiei de anvelope, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada 2014-2018, Societatea X, achiziționează cantitati considerabile de anvelope auto și accesorii, pentru utilajele din patrimoniu, principalul furnizor al acestora fiind R.

Valoarea totala a achizițiilor(inclusiv TVA) efectuate de la acest furnizor, pe perioada 2014-2018, este de

Din analiza facturilor emise de partenerul R, s-a constatat faptul ca societatea contestatara a achizitionat pe perioada verificata, 432 anvelope de diverse dimensiuni, destinate fie unor utilaje, fie unor mijloace de transport sub 3,5 tone si 103 camere de cauciuc.(anexa 9).

Urmare analizarii documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada martie 2015 - decembrie 2016, Societatea X nu a desfasurat activitate de exploatare forestiera, aceasta realizand venituri exclusiv, din

prestarea unor servicii de închiriere. La momentul realizării acestor achiziții, societatea avea în patrimoniu, un număr relativ mic de utilaje sau mijloace de transport (anexa nr.6) respectiv:

-Anul 2014: doua autotractoare forestiere TAF, un IFRON, un autocamion MAN cu remorca cu nr. de înmatriculare... , un autocamion MAN în leasing (decembrie), respectiv un Audi A6, cu nr. de înmatriculare....

-pe perioada 2015-2016, societatea nu desfășoară activitate de exploatare forestiera iar numărul utilajelor si al mijloacelor de transport din patrimoniu este neschimbat, fata de perioada precedenta;

-Anul 2017: doua TAF-uri, un IFRON, un Tractor, un autocamion MAN cu remorca , un autocamion MAN în leasing, doua Audi A6, 6 căruțe pe care societatea declara ca le-a confecționat în regie proprie;

-Anul 2018 - fata de mijloacele fixe din perioada precedenta, societatea achiziționează, în perioada septembrie- octombrie 2018, de la persoana afiliata T un IFRON, o remorca , un încărcator Volvo, un Tractor cu remorca și o camioneta .

În consecința, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea realității și necesității efectuării acestor schimburi, dat fiind volumul și frecvența mare, a achizițiilor de anvelope, efectuate de la partenerul R, constatând că în decursul unui interval de câteva luni, mai multe dintre mijloacele de transport din patrimoniul X, utilizează un număr impresionant de anvelope .

Spre exemplu:

- pentru IFRON-ul din patrimoniu, în intervalul iulie-noiembrie 2017, societatea a înregistrat un consum de 15 anvelope și 5 camere de diverse dimensiuni, în condițiile în care acest utilaj desfășoară doar activitate de sortare a materialului lemnos , în curtea unității; s-a constatat că societatea înregistrează pentru acest utilaj, consumuri ale unor anvelope, având dimensiuni incompatibile cu un IFRON;

-pentru tractorul din patrimoniu, în intervalul aprilie-decembrie 2017, societatea înregistrează un consum de 26 de anvelope și 6 camere, de diverse dimensiuni și în intervalul ianuarie-octombrie 2018, un consum de 35 de anvelope și 16 camere, de diverse dimensiuni, în condițiile în care acest utilaj desfășoară activitate doar în zonele de exploatare forestiera, nefiind înregistrat în vederea circulației pe drumurile publice.

S-a reținut de asemenea faptul că, societatea înregistrează pentru acest utilaj, consumuri ale unor anvelope, având dimensiuni incompatibile cu cele ale unui tractor;

-pentru remorca utilizată la exploatarea masei lemnoase, în intervalul aprilie-noiembrie 2017, societatea înregistrează un număr de 24 anvelope și 6 camere de diverse dimensiuni, o parte dintre acestea având dimensiuni incompatibile cu mijlocul de transport;

-pentru cele șase căruțe din patrimoniu, societatea înregistrează, în intervalul aprilie-decembrie 2017, un consum de 126 de anvelope și 31 de camere de diverse dimensiuni și în intervalul ianuarie-octombrie 2018 un consum de 71 de anvelope și 3 camere, de diverse dimensiuni, în condițiile în care aceste mijloace de transport, desfășoară activitate doar în zonele de exploatare forestiera, nefiind înregistrate în vederea circulației pe drumurile publice.; societatea înregistrează pentru aceste căruțe, consumuri aferente atât unor anvelope destinate mijloacelor de transport sub 3,5 tone, cât și utilajelor agricole.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, cu excepția facturilor emise de furnizorul R, în care sunt specificate, natura și cantitatea bunurilor livrate, nu au fost

prezentate documente de transport, în speța avize de însoțire a mărfurilor și nici certificate de conformitate sau garanție a produselor.

Deși societatea achiziționează cantități considerabile de anvelope, aceasta nu deține documente, care să ateste faptul că schimbările au fost efectuate în service-uri autorizate. Cu privire la această situație de fapt, administratorul societății a declarat că montajul anvelopelor a fost efectuat de către angajații proprii, însă din documentele puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății contestată reiese faptul că mare parte a utilajelor, respectiv a personalului angajat, desfășoară activitate de exploatare a masei lemnoase, în zone forestiere (mai greu accesibile).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru 90% din facturile emise de furnizorul R, plata acestora a fost făcută de beneficiar, în numerar.

În ceea ce privește, cele șase căruțe înregistrate de societate, în evidența contabilă în anul 2017, urmând verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că:

X înregistrează în evidența contabilă, în luna aprilie 2017, în debitul contului 2133 (imobilizări corporale), factura emisă de R, reprezentând contravaloarea unor anvelope de diverse dimensiuni, respectiv piese auto (plăcuțe frâne, garnituri, cablu frâna, ulei, acumulatori auto etc. (anexa nr.9).

Conform documentelor prezentate (bon de consum, proces-verbal de recepție a mijlocului fix), a reieșit faptul că bunurile achiziționate în baza facturii mai sus menționate, au fost utilizate, la producția în regie proprie a patru căruțe, valoarea de inventar a acestora fiind de

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că societatea nu a prezentat rapoarte de producție, în baza cărora să poată fi identificate, piesele utilizate respectiv persoanele care au participat la confecționarea căruțelor.

Din analiza facturii, organele de inspecție au constatat că piesele auto (grila aer, garnituri, toba eșapament, acumulatori auto, ulei), achiziționate în baza acesteia, sunt incompatibile cu construcția unei căruțe.

Totodată conform centralizatoarelor privind consumurile de anvelope, întocmite de societatea verificată, a reieșit faptul că o parte a anvelopelor achiziționate, în baza facturii mai sus menționate, au fost destinate, altor utilaje sau mijloace de transport din patrimoniul X (anexa 10).

Cât privește, celelalte două căruțe, s-a constatat că acestea au fost înregistrate pe seama contului de imobilizări 2133, în evidența contabilă aferentă lunii august 2017, în baza unui bon de consum, fără ca societatea să prezinte un raport de producție al acestora sau alte documente care să justifice construcția lor.

Organele de inspecție fiscală, au constatat faptul că societatea verificată nu deține documente, care să ateste achiziția sau producția unor sașuri sau structuri metalice, pe care să-ar fi putut confecționa aceste căruțe.

La punctul de lucru al X organele de inspecție fiscală au identificat doar două carute, aflate într-un stadiu avansat de degradare.

Reprezentantul legal al societății a declarat că cele două carute au fost casate la finele anului 2018, prezentând în acest sens un proces-verbal de casare, iar celelalte patru se află în zone de exploatare a masei lemnoase, fiind utilizate la transportul lemnului din zonele mai greu accesibile.

Din analiza facturilor emise de furnizorul R, în corespondența cu centralizatoarele bonurilor de consum întocmite de societate, organele de inspecție fiscală au constatat

ca in perioada supusa verificării, societatea contestatara înregistrează pentru cele sase căruțe un consum de 221 anvelope si 37 de camere, aproximativ 50% din întreaga cantitate de anvelope achiziționate; organele de inspectie fiscala au constatat ca exista neconcordante în ceea ce privește dimensiunile anvelopelor, date in consum pentru cele sase carate. In acest sens, s-a constatat ca societatea da in consum, atat anvelope de dimensiuni foarte mari, destinate utilajelor agricole, cat si anvelope destinate unor autovehicul rutiere sub 3,5 tone, parte dintre acestea din categoria premium .

Întrucât societatea contestatara nu a făcut dovada ca anvelopele date în consum pentru carutele din patrimoniu, au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA aferenta acestor achiziții, în conformitate cu prevederile art 6 si jart. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu prevederile art. 145, alin.(2), lit. a) din Legea nr, 571/2003 privind Codul fiscal (2014-2015) si art. 297, alin. (4), lit. a) din Lega nr. 227/2015 privind Codul fiscal (2016-2018), motiv pentru care au respins la deductibilitate și totodata au stabilit suplimentar TVA.

Totodata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate și TVA aferenta achizitiei de anvelope pentru utilajele si mijloacele de transport pentru care s-au identificat consumuri anormale de anvelope, precum si consumuri de anvelope avand dimensiuni incompatibile cu utilajele sau mijloacele de transport, carora le-au fost atribuite.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscala au identificat achiziții de piese auto si anvelope pentru care societatea contestatara si-a exercitatat dreptul de deducere a TVA fara sa prezinte nicio justificare, privind consumul acestora(anexa 10); TVA a fost respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala în conformitate cu prevederile art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2014-2015 și art. 297, alin.(4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare pe perioada 2016-2018.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatate, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2014-31.12.2018

1.Referitor la TVA aferenta achizitiei de combustibil, stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibil in conditiile in care nu se face dovada utilizarii combustibilului in scopul realizarii de operatiuni taxabile iar la contestatia formulata societatea contestatara nu anexeaza documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In fapt, pentru perioada 2014 -2018, societatea a utilizat în activitatea de exploatare si prelucrare a masei lemnoase utilaje consumatoare de combustibili (motorina si benzina) și anume;

-lfron ,avand un consum orar de motorina de 10 litri;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

- 3 drujbe cu un consum de 5 litri/4 ore;
- 2 TAF articular forestier, avand un consum orar de 15 litri.

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat un consum de motorina variabil cuprins intre 2 si 73 litri/mc. La fel, pentru fierastraiile mecanice utilizate in prelucrarea lemnului, in padure sau in spatiul inchiriat, s-a constatat un consum de benzina cuprins intre 0,28 si 6,12 litri/mc.

Luând în considerare documentele prezentate de societate în timpul controlului precum și consumul acceptat de autoritatea de mediu pentru exploatarea masei lemnoase, organele de inspectie fiscala, au stabilit un consumul mediu de 0,1 litri benzina/mc și 1,8 litri motorina/mc de masa lemnoasa exploatata și prelucrata, contatand astfel ca , cantitatile de combustibil inregistrate de societate în evidentele contabile nu pot fi justificata ca fiind folosite în scopul obținerii de venituri impozabile și operațiuni taxabile motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 297, alin. 4, lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, s-a constatat ca achiziția de combustibil nu este destinata realizarii de venituri taxabile iar TVA îaferinta acestei achizitii este nedeductibila fiscal.

În contestatia formulata referitor la TVA aferenta achizitiei de combustibil societatea contestatara sustine ca, potrivit documentelor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala în timpul controlului respectiv situatia detaliata lunara a consumului aferent fiecarui autovehicul , FAZ zilnice aferente fiecărei luni precum și a fisei tehnice a obiectelor de inventar consumatoare de combustibil(fierastraiile mecanice, drujbe,) a justificat consumul efectiv de combustibil în desfasurarea activitatii de exploatare forestiera.

Societatea contestatara nu este de acord cu aprecierea consumului de combustibil pe baza informatiilor luate de pe site-ul online al Agentiei Naționale pentru Protecția Mediului câtă vreme Codul fiscal nu prevede ca modalitate de verificare a consumului de combustibil informatiile continute de acest site; sustine ca informatiile acestui site sau Autorizațiile de Mediu nu privesc consumuri de combustibil evaluate de specialiști cu caracter oficial ,ignorandu-se consumurile diferite la temperaturi diferite sau anotimpuri ;sustine ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala,toate centralizatoarele privind consumurile de combustibil, pe durata desfășurării inspecției fiscale , documente care reprezintă sintetizarea kilometrilor parcurși și a litrilor de combustibili consumați in perioada verificata 2014-2018.Intreg consumul de combustibil este dovedit cu documentele puse la dispozitia organului fiscal dar ignorate ; combustibilul a fost dovedit inclusiv la mașinile care aveau rol administrativ(aprovizionare piese, transportul personalului la/de la locul de munca , transportul mecanicilor la locul unde faceau depanările și reparațiile autoutilitarelor in tara) pentru care sunt întocmite foi de parcurs motiv , considerand ca nu datorează bugetului de stat TVA .

În drept, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificat'riile și completările ulterioare, potrivit căroră:

-art.145

“(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;"

-art.146

"Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (19);"

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2018, în speta sunt aplicabile prevederile art.297, art.299 si art.300 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.297

"(4) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;"

-art.299

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319."

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod se prevede:

*"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile/serviciile achizitionate destinate utilizarii în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând conditiile de fond**, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila în sensul titlului VII din Codul fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate în*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

aval de persoana impozabila în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.

(2) Potrivit jurisprudentei constante a Curtii de Justitie a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudenta Curtii de Justitie Europene relevanta pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotarârile pronuntate în cauzele Bonik C-285/11 si C-277/14 PPUH."

iar la pct.69 din acelasi act normativ se prevede:

"(1) Persoana impozabila poate deduce taxa aferenta achizitiilor daca sunt îndeplinite conditiile de fond prevazute la pct. 67 alin. (1), precum si formalitatile prevazute la art. 299 din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt îndeplinite, cumulativ, doua conditii si anume: achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sa aiba la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Mai mult, asa cum rezulta din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Urmare verificarii s-a constatat ca Societatea X si-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de combustibil(motorina, benzina) , pe perioada 2014-2018, destinata functionarii utilajelor utilizate în activitatea de exploatare si prelucrare a masei lemnoase.

Din documentele prezentate de societate în timpul controlului a rezultat ca utilajele folosite în activitatea de exploatare si prelucrare a masei lemnoase sunt:

- lfron ,avand un consum orar de motorina de 10 litri;
- 3 drujbe având un consum de 5 litri/4 ore;
- 2 TAF articular forestier, avand un consum orar de 15 litri.

In evidenta contabila consumul de combustibil a fost inregistrat în baza proceselor verbale întocmite, fiselor de consum semnate de administratorul societății, indicandu-se arareori perioada în care s-au manipulat si utilizat utilajele. Din analiza corelativa a masei lemnoase exploatarea si a consumului de combustibili (motorina) utilizat pe mc de lemn exploatat, s-a constatat un consum de motorina variabil cuprins între 2 si 73 litri/mc. La fel, pentru fierastralele mecanice utilizate in prelucrarea lemnului, in pădure sau in spațiul închiriat, s-a constatat un consum de benzina cuprins între 0,28 si 6,12 litri/mc.

Urmare analizarii documentelor prezentate de societate , s-au constatat urmatoarele:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

-societatea are consumuri de motorina si benzina diferite, raportate la volumul de masa lemnoasa exploatarea si prelucrata, care nu putea fi realizat in condiții normale de lucru avand în vedere ca exploatările nu sunt diferite semnificativ ca amplasament si dificultate de exploatare;

-din evidenta salariatilor declarata la ITM , rezulta ca societatea nu are personal angajat pentru exploatarea forestiera , care sa poata folosi cele 2 TAF-uri pentru care societatea înregistrează consumuri de motorina;

-pe toata perioada verificata Y (incarcator -descarcator) lucrează zilnic între 4 si 8 ore pe IFRON, deși angajatul este si in concediu de odihna, cel puțin 21 zile/an(spre exemplu in decembrie 2014 conform statelor de plata, acesta este in concediu de odihna);

-in autorizația de mediu (anexa nr.3), valabila pana in anul 2022, societatea declara următoarele dotări si consumuri pentru exploatarea forestiera:

Dotări: fierăstraie mecanice pentru doborârea arborilor, curatare craci - 4 buc, tractor TAF - 1 buc, autospeciala de încărcat și transportat buștean - 1 buc.

Combustibili necesari :pentru fierăstrăul mecanic - 0,1litri/mc, pentru tractoare forestiere- 1,8 litri/mc,

-prin autorizația de mediu revizuita pentru exploatarile primite , se mențin consumurile si utilajele folosite pentru exploatarea forestiera.

Se reține ca ,in vederea stabilirii stării de fapt fiscale in ceea ce privește consumul mediu de combustibil pe mc de lemn exploatat sau prelucrat, in conformitate cu prevederile art 55 Cod de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au consultat în mediul online pe site-ul Agenției Naționale pentru Protecția Mediului, ținând cont ca începând luna august 2017 in conformitate cu Ordinul nr. 1078/2017 autorizațiile de mediu sunt obținute individual de fiecare ocol silvic care da in exploatarea forestiera partizii, și au constatat ca prin autorizația de mediu pentru exploatările forestiere care au făcut obiectul contractului de achiziție material lemnos cu X in perioada verificata, obține acord de mediu pentru un consum de combustibil similar cu cel obtinut de societatea verificata.

Avand in vedere aspectele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art. 6 si 7 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit un consum mediu de 0,1l benzina/mc si 1,8 l motorina/mc de masa lemnoasa exploatarea si prelucrata, fiind consumul acceptat de autoritatea de mediu pentru exploatarea masei lemnoase, se constata ca nu se justifica inregistrarea în evidentele contabile a achiziției de combustibil destinat functionarii utilajelor TAF și drijbe folosite în exploatarea forestiere(anexa 4 la Raportul de inspectie fiscala), ce excede consumului stabilit mai sus și de asemenea nu se justifica exercitarea dreptului de deducere a TVA în conditiile în care nu se face dovada utilizarii acestei achizitii în scopul realizarii de operațiuni taxabile, conform prevederilor legale mai sus enuntate.

În ceea ce privește argumentul societății contestatare potrivit caruia aprecierea consumului de combustibil ar fi trebuit să se efectueze în baza codului fiscal și nu a informațiilor continute de un site al Agenției Naționale pentru protecția Mediului , mentionam ca consumul de combustibil a fost determinat de organele de inspectie fiscala urmare administrarii mijloacelor de proba(informatii site-ul Agenției Naționale pentru protecția Mediului , informații din baza de date ANAF-REVISAL, documentele prezentate de societate respectiv autorizația de mediu a societății verificate pentru exploatările primite prin care se stabilesc consumuri normale acceptate de Agenția de Mediu pentru exploatarea forestiera realizata in padure. fierastraul mecanic s-a

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

apreciat un consum mediu de 0,1 l/mc benzina si 1,8 l/mc motorina , pentru masa lemnoasa exploataata si prelucrata .

La art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , se prevede:

„(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta ca constituie proba orice element care servește la constatarea unui stari de fapt fiscale iar în speta Autorizația de mediu pentru exploataările primite, emisa de Agenția de Mediu pentru Societatea X prin care s-au stabilit consumuri normate acceptate pentru exploatarea forestiera realizata in pădure de 0,1 l/mc pentru fierastraul mecanic și 1,8 l/mc pentru tractoare forestiere , constituie mijloc de proba în vederea stabilirii consumului de combustibil pe mc de masa lemnoasa exploataata și prelucrata.

Se reține ca aceleași informații au fost preluate de organele de inspectie fiscala și de pe site-ul Agentiei Naționale pentru protecția Mediului .

In speta, sunt aplicabile si prevederile art.64, art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit căroră:

-art .64

“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

-art.72

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

coroborate cu dispozitiile art.6, art.7 si art.73 din acelasi act normativ potrivit carora:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

-art.6

“(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. “

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.”

-art.73

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Luand in considerare prevederile legale mai sus enuntate precum si constatarile din actul administrativ fiscal contestat, organul de solutionare a contestatiei considera ca in speta au fost luate in considerare toate circumstantele edificatoare in stabilirea starii de fapt fiscale, actul administrativ fiscal fiind motivat pe baza de probe si intemeiat legal potrivit Codului fiscal si Codului de procedura fiscala.

Prin urmare, argumentul societăţii contestatate potrivit careia aprecierea consumului de combustibil s-ar fi efectuat doar în baza informaţiilor continute de un site al Agenţiei Naţionale pentru protecţia Mediului nu poate fi reţinut în solutionarea favorabila a contestatiei fiind nereal.

De asemenea, afirmatia societăţii contestatate potrivit careia organul de inspecţie fiscala nu a tinut cont de normativele tehnice aprobate prin Ordinul Ministrului Transporturilor nr. 14/1982, nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei în condiţiile în care s-a constatat ca societatea inregistreaza în evidentele contabile consumuri pausale per ora , fara a tine cont de anotimp, temperatura, condiţii de exploatare.

Asa cum s-a precizat si in Raportul de inspectie fiscala , consumurile de combustibili inregistrate în evidentele contabile sunt constante pe întreaga perioada, şi anume pentru utilajul lfron consumul orar de motorina este de 10 litri; pentru drujbe consumul este de 5litri/4 ore; pentru TAF-uri consumul orar este de 15 litri.Acest consum a fost inmultit cu "ore de funcţionare" fara a se tine cont de masa lemnoasa exploatarea si fara a fi in concordanta cu concediile de odihna ale angajaţilor (spre ex: activitatea y din decembrie 2014 care este in concediu de odihna si care a lucrat întreaga luna pe IFRON) si consumul de motorina TAF.

Mai mult, organul de inspecţie fiscala nu poate reconstitui consumurile de combustibili fara a cunoaşte "condiţiile de exploatare" si a utilajelor, lucruri pe care doar contribuabilul le putea stabili si documenta si care trebuiau sa stea la baza consumurilor înregistrate in evidenta contabila si a documentelor justificative prezentate Agenţiei de mediu si a organelor de inspectie fiscala.

Se reține ca în timpul controlului sau la contestația formulată societatea contestată nu a prezentat alte documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală determinată de organele de inspecție fiscală în baza probelor administrate în cauză.

Afirmatia societății contestată potrivit căreia în timpul controlului ar fi prezentat organului de inspecție fiscală toate documentele justificative și documentele privitoare la kilometri parcurși și a litrilor de combustibili utilizați însă organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare aceste documente nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care organele de inspecție fiscală prin actul administrativ fiscal au constatat că societatea nu justifică consumul de combustibil destinat funcționării utilajelor de exploatare și prelucrare a masei lemnoase (TAF-uri și drujbe) care sunt transportate în remorci, nefiind înmatriculate pe drumurile naționale și sunt folosite strict în pădure pentru exploatare forestieră și pentru tăierea lemnului.

De asemenea, societatea contestată face referire la nerespectarea obligațiilor impuse la art. 6, art. 7 alin. (2) și art. 105, alin. (1) din Codul de procedură fiscală, fără însă să prezente argumente în ce fel nu au fost respectate, aceste prevederi legale.

Potrivit prevederilor art. 73 alin. (1) din legea nr. 207/2015 privind codul de procedură fiscală:

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

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele organelor de inspecție fiscală nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală se vor aplica prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea TVA aferentă achiziției de combustibil pentru care nu s-a făcut dovada utilizării în scopul realizării de operațiuni taxabile, urmând totodată a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește TVA respinsă la deductibilitate și totodată la rambursare de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat Societății X dreptul de deducere a TVA**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

aferenta achizitiei de mijloace fixe de la persoana juridica afiliata T pe considerentul ca acesta tranzactie îmbraca forma unui transfer partial de active , taxat în scopuri fiscale.

În fapt, în lunile septembrie și octombrie 2018, societatea contestată înregistrează în evidențele contabile achiziții de utilaje și mijloace de transport rutier de la societatea afiliată T conform facturilor...

Urmare verificării documentelor prezentate de societate în timpul controlului și administrării mijloacelor de proba (cercetare la fața locului, informații prezentate de reprezentantul legal, baza de date ANAF) organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-Societatea T vinde aproape în totalitate activele necesare exploatării forestiere și prelucrării lemnului către X în gestiunea T ramanand doar mijloacele de transport ce pot fi utilizate pentru transportul lemnului (conform balantelor de imobilizari ale celor doua societati);

-Societatea T nu mai deține personal suficient și calificat pentru a desfășura activitate de exploatare masa lemnoasa și prelucrare a lemnului la data verificării. (analiza aplicației REVISAL);

-Prețul de tranzacționare a activelor este la nivelul sau peste nivelul prețului de achiziție în patrimoniul T, deși majoritatea mijloacelor fixe sunt în stare avansată de uzură, amortizate complet în patrimoniul Societății T;

-Din "Nota explicativă" dată de administratorul societății, reiese că activitatea de exploatare și prelucrare a lemnului s-a mutat pe Societatea X;

-În ceea ce privește prețul la care se transferă activele între cele două societăți organele de inspectie fiscala au constatat că mijloace fixe complet amortizate și cu un grad mare de uzură fizică și morală au fost vândute la un preț supraestimat și în lipsa unui raport de evaluare din care să reiasă prețul de piață.

-Societățile afiliate nu au putut prezenta un raport de evaluare sau un studiu al pieței din care să reiasă modul de stabilire a prețului de tranzacționare între societățile afiliate;

-Supraevaluarea bunurilor a fost realizată în vederea obținerii unei linii de finanțare de la banca în vederea închiderii liniei de credit obținută de T la aceeași societate bancară (asa cum reiese și din explicațiile administratorului).

-S-a constatat că Societatea T nu a achitat bugetului de stat TVA colectată în timp ce societatea X și-a exercitat dreptul de deducere al taxei și a solicitat-o la rambursare.

Având în vedere aspectele constatate, organele de inspectie fiscala apreciază că operațiunea de vânzare a bunurilor ce compun patrimoniul societății T reprezintă în fapt un transfer de active în sensul art. 270 alin. 7 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, care din punct de vedere fiscal nu reprezintă o livrare de bunuri, fiind o operațiune în afara sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, netaxabilă, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 și 7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, au reîncadrat livrarea de bunuri în transfer de active și au constatat că societatea X nu are dreptul la deducerea TVA înscrisă în facturile emise de T.

De asemenea, s-a constatat ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA doar pentru suma efectiv plătită în perioada verificată, în aplicarea art. 282, alin. (3) din Codul Fiscal astfel ca, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate și totodată la rambursare TVA în valoare de

În contestația formulată societatea contestată susține că tranzacțiile efectuate între Societatea T și Societatea X nu îndeplinesc condițiile restrictive pentru calificarea lor, ca transfer de active conform art.270 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal ;susține că în speta nu au fost verificate condițiile pentru calificarea tranzacțiilor drept transfer de active neimpozabile și au aplicat sancțiunea anulării TVA.

Societatea contestată susține că eronat s-a constatat că, în gestiunea T după vânzarea la care se face referire în actul de control au rămas doar mijloace de transport care pot fi utilizate pentru nu mai deține personal suficient și calificat pentru a desfășura activitatea de exploatare și prelucrarea lemnului.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.268 , art.270, art.297, art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-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.270

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]

(7)Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2), în condițiile stabilite prin normele metodologice. Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2). Atât în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau

fuziunea, cât și în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.”

-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;”

-art.299

“(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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România operațiunile care în sensul art.270- 272 din Codul fiscal constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuată cu plata.

Se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii dacă acestea sunt utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile și deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319 din Codul fiscal.

Totodată, potrivit prevederilor legale mai sus citate, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România indiferent dacă acest transfer este realizat ca urmare a vânzării, sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți.

Se reține că art.270 alin.(7) din Codul fiscal reglementează expres faptul că transferul de active sau părți de active are loc și în cazul în care operațiunea este realizată ca urmare a unei vânzări.

Pentru interpretarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, care la pct.7 alin.(8) și (9), dat în aplicarea art.270 alin. (7) din Codul fiscal prevede:

“(8) Transferul de active prevăzut la art. 270 alin. (7) din Codul fiscal este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este un transfer total sau parțial de active. Se consideră transfer parțial de active,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

în sensul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie din punct de vedere tehnic o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate. De asemenea, se consideră că transferul parțial are loc și în cazul în care bunurile imobile în care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt înstrăinate, ci realocate altor ramuri ale activității aflate în uzul cedentului. Simplul transfer al unor active nu garantează posibilitatea continuării unei activități economice în orice situație. Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri. Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții. Pentru calificarea unei activități ca transfer de active nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-497/01 - Zita Modes. Cerințele prevăzute de prezentul alineat nu se aplică în cazul divizării și fuziunii, care sunt în orice situație considerate transfer de active conform art. 270 alin. (7) din Codul fiscal.

(9) Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 270 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 304 și 305 din Codul fiscal. Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform art. 270 alin. (4), art. 304, 305, 306 sau 332 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația) prevăzută la art. 324 alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform art. 305 sau 332 din Codul fiscal, după caz. Cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie de pe registrul bunurilor de capital, dacă acestea sunt obținute după data aderării. Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu implică anularea dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.”*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, reglementarea referitoare la transferul de active constituie o excepție de la regula generală potrivit căreia livrările de bunuri efectuate cu plată reprezintă operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și prin urmare prevederea trebuie interpretată restrictiv prin aplicarea strictă a tuturor condițiilor stabilite de prevederile legale.

Pentru calificarea operațiunilor ca transfer neimpozabil de active în sensul art.270 alin.(7) din Cod, trebuie interpretate cumulativ toate condițiile prevăzute în Codul fiscal și la punctul 7 din normele metodologice.

Astfel, pentru ca o tranzacție să se califice drept transfer de active în sensul art.270 alin.(7) din Codul fiscal, pentru care nu se aplică TVA este necesar, în esență ca activele transferate să reprezinte active investite într-o ramură de activitate și de asemenea, respectivele active să constituie o structură independentă capabilă să funcționeze de sine statator.

Totodată este necesar ca activitatea transferată să fie continuată de către primitorul activelor.

În contextul aderării României la Uniunea Europeană, țara noastră s-a obligat printre altele să respecte aquis-ul comunitar precum și Deciziile Curții Europene de Justiție, astfel ca interpretările Curții sunt luate în considerare în vederea aplicării uniforme a legii, ținându-se cont și de circumstanțele concrete ale fiecărei cauze în parte.

Astfel se reține ca noțiunea de "transfer al tuturor activelor sau parti a acestora" a fost interpretată de Curtea Europeană de Justiție în sensul că acesta include transferul unei parti autonome dintr-o întreprindere cuprinzând elementele corporale care constituie o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi susceptibile să desfășoare o activitate economică autonomă, dar că acesta nu include simpla cesiune de bunuri precum vânzarea unui stoc de produse. (paragraful 40 din Hotărârea dată în cazul C-497/01 Zita Modes).

Totodată jurisprudența europeană în cazurile C-409/98 Abbey National, C-497 Zita Modes și C-137/02 Faxworld statuează că transferul de active se referă la o multitudine de resurse tangibile și intangibile care facilitează dezvoltarea unei activități economice care urmărește un obiectiv precis. Resursele transferate trebuie să constituie o structură independentă din punct de vedere tehnic, capabilă să efectueze activități economice ce i-au fost transferate, fără să existe intenția lichidării afacerii.

De asemenea, Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin Hotărârea pronunțată în Cauza C-440/2010 Finanzamt Ledenscheid împotriva Christel Schriever precizează că *"reprezintă un transfer al tuturor activelor sau al unei parti a acestora transferul proprietății[...] cu condiția ca activele transferate să fie suficiente pentru ca cesionarul să poată continua pe termen lung o activitate economică autonomă."*

În cauza C-651/2011 Staatssecretaris van Financien împotriva X BV la punctele 34 și 36, Curtea de Justiție a Uniunii Europene reiterează faptul că ansamblul elementelor transferate trebuie să fie suficient pentru continuarea activității economice respectiv să se realizeze exploatarea unor bunuri în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei, se retine ca urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca in lunile septembrie si octombrie 2018 Societatea X a achizitionat utilaje (remorca, incarcator Volvo, vagon de dormit, dispozitiv pretaietor, ifron, plug, despicator, circular debitat lemne , pendula retezat cu masa, fierastrau panglica, motofierastrau , masina de debitat cu plasma, aparat de ascuit panza panglica, sistem de balotare , laptop, tractor) pentru exploatarea si prelucrarea lemnului , conform facturilor emise de societatea afiliata T.

Avand in vedere ca in speta, tranzactiile s-au realizat intre persoane juridice afiliate, organelor de inspectie fiscala au analizat prețul bunurilor tranzactionate intre cele doua societăți, starea fizica a bunurilor , precum si scopul economic al operatiunii prin prisma activitatii derulate de cele doua societăți implicate.

a)In ceea ce privește prețul la care s-au tranzactionat activele intre cele doua societăți organelor de inspectie fiscala au constatat urmatoarele :

Din analiza bilanțelor de imobilizări puse la dispoziție de administratorii celor doua societăți s-a constatat ca :

- remorca - achiziționata de societatea T la prețul de ... în luna iulie 2015 din care valoare amortizata este de .. , iar bunul a fost comercializat catre societatea afiliata X la prețul de ...;

- încărcător Volvo -achiziționat de societatea T in luna noiembrie 2017 la prețul de ..., cu o valoare amortizata de ... comercializat către societatea X la un preț de ..;

- vagon de dormit achizitionat de X la prețul de ... în ianuarie 2008, amortizat in suma de ... si vândut societății X la preț de ..;

- rezervor combustibil achiziționat de societatea T la prețul de ... in luna mai 2015, amortizat.. si vândut societatii X la prețul de ...;

- ifron achiziționat de societatea T la prețul de.... in iunie 2006, amortizat in suma de... si vândut societarii X la prețul de ...;

- circular debitat lemne achiziționat de societatea T la prețul de ... in iunie 2010, amortizat in suma de...si vândut societății X la prețul de...;

- tractor achiziționat de societatea T la prețul de ...in octombrie 2004, amortizat in suma de .., si vândut societății X la prețul de

Astfel, s-a constatat ca mijloace fixe complet amortizate si cu un grad mare de uzura fizica si morala au fost vândute de societatea T către societatea afiliata X la un preț supraestimat si in lipsa unui raport de evaluare din care sa reiasa prețul de piața.

Se reține ca, în vederea determinarii starii de fapt fiscale, in conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organelor de inspectie fiscala au efectuat cercetare la fata locului la sediul societății X(unde se afla și sediul social al societății T) și s-a constatat ca:

- in proporție de aproximativ 90% din mașinile si utilajele prezentate aparțin Societății X;

- cele doua TAF -uri folosite in exploatarea forestiera de societatea contestatara, conform declarației -angajat manager si asociat in cele doua societati afiliate, sunt la locul unde societatea are deschisa exploatarea de lemn (s-au prezentat poze din pădure cu seria acestora- anexa nr. 7). Cele doua TAF-uri (tractoare forestiere articulate) aflate în balanța de imobilizări a societății T nu s-au putut identifica in gestiunea comuna a celor doua societăți.

- in curte existau 3 carute care erau intr-o stare avansata de uzura, atat a lemnului cat si a osiei si anvelopelor (așa cum se poate vedea si din pozele anexate la

dosarul cauzei). De asemenea, nu s-a putut stabili dacă acestea sunt ale societății X sau a societății T în condițiile în care din inventarele realizate în luna decembrie 2018 rezulta că fiecare societate deține un număr de 6 carute.

-administratorul societății a prezentat două tractoare în curtea societăților, care erau în stare avansată de uzură fizică și morală, iar anvelopele montate pe acestea nu mai aveau aderență; T deținea conform inventarului din luna decembrie 2018 trei tractoare iar X deținea conform inventarului din luna decembrie 2018, două tractoare.

Se reține că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al societății prin Nota explicativă.

În răspunsul dat la Nota explicativă a organelor de inspecție fiscală (anexa nr. 5) administratorul societății, cu privire la achiziția de mijloace fixe destinate exploatarea forestieră, precizează că „ am mutat activitatea pe X și pentru a diminua cheltuielile pe T”.

Referitor la prețul de tranzacționare a activelor între cele două societăți, reprezentantul legal al societății declară că „ au fost stabilite orientativ din actele contabile”;

Referitor la întrebarea dacă T mai desfășoară activitate de exploatare, deține utilaje și personal calificat, administratorul declară că „ mai există o exploatare a masei lemnoase și mai sunt utilaje și personal calificat”, anexând contractul încheiat pentru exploatarea a ...mc masă lemnoasă, pentru anul de producție 2019, copie după Registrul numerelor de inventar în martie 2019 și Stat de personal la data de 28.02.2019.

De asemenea, se reține că din analiza bazei de date ANAF -REVISAL, referitor la angajații celor două societăți, organele de inspecție fiscală au constatat :

-Societatea T la începutul anului 2017, când majoritatea activității de exploatare și prelucrare a lemnului este transferată societății X, avea angajați cu funcții precum ;sofer, manipulant mărfuri, încărcător descarcator.

-la data controlului societatea T are un număr de 8 angajați din care o persoană în funcția de conducător activitate de transport, un tehnician silvic exploatare, un subinginer industrializarea lemnului, un mecanic auto, un șofer autocamion de mare tonaj, un încărcător descarcator și un manipulant marfa;

-în anul 2016, când activitatea de prelucrare și exploatarea lemnului a fost efectuată exclusiv de societatea T această societate avea aproximativ 20 angajați activi, mare parte din aceștia fiind transferați societății X.

-Societatea X, începând cu anul 2017, angajează masiv personal cu funcții precum manipulant mărfuri, reglor mașini prelucrat lemn, încărcător descarcator, tractorist, respectiv același gen de personal care activa în cadrul societății T în anul 2016 când desfășura activitate de exploatare exclusivă. De asemenea, se constată preluarea personalului care a activat la Societatea T, în proporție mare.

- Totodată, s-a constatat că Societatea T nu a achitat bugetului de stat TVA colectată în timp ce societatea X și-a exercitat dreptul de deducere al taxei și a solicitat-o la rambursare.

Având în vedere cele prezentate mai sus prin raportare la constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală și documentele existente la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației reține faptul că

achizițiile de bunuri, efectuate de Societatea X de la societatea afiliată T, reprezintă un transfer parțial de active, neimpozabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată având în vedere ansamblu elementelor tranzactionate (mijloace fixe, personal).

Din documentele existente la dosarul contestației rezulta că Societatea X desfășoară activitate de exploatare și prelucrare a masei lemnoase, rezultând astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au reînscris tranzacțiile efectuate între cele două societăți afiliate ca reprezentând transfer de active, neimpozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, reprezentantul legal al celor două societăți în răspunsul dat la Nota explicativă a organelor de inspecție fiscală declară că a fost mutată activitatea de exploatare forestieră de la Societatea T la Societatea X; totodată au fost vândute și mijloacele fixe destinate exploatarei și prelucrării lemnului de către T către X și de asemenea personalul calificat de la Societatea T SRL a fost angajat la Societatea X.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că o tranzacție poate fi calificată drept transfer de active în temeiul art.270 alin.(7) din Cod, dacă activele transferate reprezintă active investite într-o ramură de activitate și de asemenea, respectivele active constituie o structură independentă capabilă să funcționeze de sine statator iar activitatea transferată să fie continuată de către primitorul activelor.

Prin urmare, argumentul societății contestată potrivit căruia tranzacțiile efectuate între Societatea T și Societatea X nu îndeplinesc condițiile restrictive pentru calificarea lor, ca transfer de active conform art.270 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care reprezentantul legal al societății precizează în mod clar că a mutat activitatea de exploatare și prelucrare a masei lemnoase de pe Societatea T pe Societatea X pentru a diminua cheltuielile iar urmare administrării mijloacelor de probă prevăzute la art.55 din Codul de procedură fiscală s-a constatat că :

-Societatea T vinde aproape în totalitate activele necesare exploatarei forestiere și prelucrării lemnului către Societatea X; în gestiunea T rămânând doar mijloacele de transport ce pot fi utilizate pentru transportul lemnului (conform balanțelor de imobilizări ale celor două societăți);

-Societatea T nu mai deține personal suficient și calificat pentru a desfășura activitate de exploatare masă lemnoasă și prelucrare a lemnului la data controlului. Din aplicația REVISAL a rezultat că mare parte din angajații T, la data controlului sunt angajații Societății X.

Argumentul societății contestată potrivit căruia tranzacțiile în cauză nu pot fi calificate ca transfer de active pe motiv că nu au fost transferate și bunuri imobile nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care Societatea T are sediul social declarat în localitatea...care este domiciliul fiscal al societății X.

La dosarul contestației nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestației și constatările organelor de inspecție fiscală rezulta că tranzacțiile efectuate între cele două societăți afiliate au fost taxate în scopuri fiscale în condițiile în care prețul de tranzacționare a activelor este la nivelul sau peste nivelul prețului de achiziție al mijloacelor fixe în patrimoniul T.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca majoritatea mijloacelor fixe tranzactionate sunt in stare avansata de uzura sau amortizate complet in patrimoniul Societatii T.

În timpul controlului sau la contestatia formulata, societatea contestatara nu a prezentat un raport de evaluare a mijloacelor fixe tranzactionate sau un studiu de piata din care sa reiasa modul de stabilire a prețului de tranzacționare între societățile afiliate, în condițiile în care în conformitate cu prevederile art.11 alin.(4) din Codul fiscal „*Tranzacțiile realizate între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piata*”.

Totodata , din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca supraevaluarea bunurilor a fost realizata in vederea obținerii unei linii de finanțare de la I banca , in vederea închiderii liniei de credit obtinuta de T la aceeași societate bancara (asa cum reiese si din explicațiile administratorului).

După cum s-a arătat și mai sus, Societatea T nu a achitat bugetului de stat TVA colectata, inscrisa în facturile emise către Societatea X, în condițiile în care societatea X si-a exercitat dreptul de deducere al taxei si a solicitat-o la rambursare, rezultand astfel ca tranzacțiile în cauza au avut scop fiscal.

Pentru considerentele mai sus prezentate și luând în considerare prevederile legale invocate, aplicabile spetei, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitei de mijloace fixe de la societatea afiliata T și au reîncadrat operațiunea, in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare coroborat cu prevederile art.6 și 7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, ca reprezentând transfer partial de active, neimpozabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

La art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

iar la pct.4 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , se prevede:

“În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.”

Art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, consacra la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil. In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic poate sa nu

fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Reincadrarea acestor tranzactii a fost efectuata de organele de inspectie fiscala in baza prevederilor legale si informatiilor cuprinse in evidenta contabila a societatii, a informatiilor transmise de reprezentantul legal al societății, a administrarii mijloacelor de proba, fara a urmari aplicarea art.11 din Codul fiscal in detrimentul contribuabilului.

Art .6 din Legea nr.207/2015 *privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca:*

“Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza.”

Iar art.7 din acelasi act normativ prevede ca:

“(2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Totodata, reincadrarea efectuata de organul de inspectie fiscala este sustinuta și de practica și jurisprudenta Curții de Justiție a Uniunii Europene, în caz relevant referitor la „abuzul de drept” fiind decizia emisa în cauza C-255/02 Halifax &Orhers potrivit caruia orice artificio care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal va fi ignorat și situația normala care ar fi existat în absenta acestuia.

Mai mult Curtea a statuat ca, în cazul în care persoana impozabila poate sa aleaga intre doua operațiuni, nu este obligata sa o aleaga pe cea care implica plata valorii celei mai mari a TVA ci dimpotriva are dreptul sa aleaga structura activitatii sale astfel încât sa își limiteze datoria fiscala(Hotararea Part Services C-425/06, Hotărârea Weald leasing C-103/09, Hotararea RBS Deutschland Holdings C-277/09).

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta, documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca societatea nu depune in susținere niciun fel de documente sau informații care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala , in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“Contestatia poate fi respinsa ca:

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

și se va respinge ca neîntemeiata, contestația formulată de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.- Inspecție Fiscală cu privire la TVA stabilită suplimentar și totodată respinsă la rambursare.

3. Cu privire la TVA respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii este investită să se pronunțe asupra deductibilității TVA aferenta achiziției unui motocicletu în condițiile în care s-a constatat ca vehiculul achiziționat nu este destinat realizării de operațiuni taxabile.**

În fapt, în luna mai 2018, societatea contestată achiziționează de la T, în baza facturii de achiziție, un motocicletu la prețul de achiziție .. și TVA aferenta ...

Din analiza documentelor prezentate în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au constatat ca vehiculului, prin caracteristicile sale, nu poate fi folosit de societate în scopul activității taxabile.

Totodată, societatea nu face dovada achiziției de combustibil și nu a prezentat documente din care să reiasă ca vehiculul în cauză este folosit în scopul operațiilor taxabile ale societății, așa cum prevede la art. 297 alin. (4), lit. a) din Cod Fiscal, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA în valoare de 3.800 lei.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, societatea contestată susține ca motocicletu achiziționat este folosit în activitatea de exploatare a societății, respectiv pentru prospectarea terenului care urmează să fie supus exploatarea forestieră acolo unde din cauza condițiilor de drum impracticabile, nu se poate folosi alt mijloc de transport; arată ca veniturile societății provin din exploatarea forestieră din zone greu accesibile cu alte mijloace de transport, de evenimente neprevăzute, de situații de forță majoră care pot avea loc în zonele de exploatare, astfel ca, se utilizează acest mijloc de transport. Faptul că nu au fost întocmite foi de parcurs așa cum organul fiscal susține nu înseamnă că acesta nu a fost folosit în interesul unității.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art.297 și art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.297

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

a) operatiuni taxabile;"

-art.299

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319."

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod se prevede:

*"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile/serviciile achizitionate destinate utilizarii în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând conditiile de fond**, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila în sensul titlului VII din Codul fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate în aval de persoana impozabila în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.*

(2) Potrivit jurisprudentei constante a Curtii de Justitie a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudenta Curtii de Justitie Europene relevanta pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotarârile pronuntate în cauzele Bonik C-285/11 si C-277/14 PPUH."

iar la pct.69 din acelasi act normativ se prevede:

"(1) Persoana impozabila poate deduce taxa aferenta achizitiilor daca sunt îndeplinite conditiile de fond prevazute la pct. 67 alin. (1), precum si formalitatile prevazute la art. 299 din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt îndeplinite, cumulativ, doua conditii si anume: achizitiile sa fie

destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și să aibă la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Societatea X a achiziționat motocicla de la Societatea afiliată T în baza facturii de achiziție.

Urmare verificării s-a constatat că vehiculul prin caracteristicile sale, nu poate fi folosit de societate în activitatea desfășurată respectiv exploatarea și prelucrarea materialului lemnos.

Se reține că, în timpul controlului, reprezentantul legal al societății a declarat că nu deține cartea tehnică a vehiculului achiziționat și niciun alt document care să ateste identitatea acestui mijloc de transport, în speta fiind vorba de un vehicul tip ATV.

Cu ocazia identificării faptice a mijloacelor fixe aflate în patrimoniul X, reprezentantul legal al societății a prezentat organelor de inspecție fiscală un mijloc de transport de tip ATV, cu urme vizibile de uzură, neînregistrat în vederea circulației pe drumurile publice.

De asemenea, se reține că la data vânzării către X, motocicla era complet amortizată în evidența contabilă a Societății T, fiind depășită durata normală de funcționare, însă prețul de tranzacționare al vehiculului nu a fost ajustat, fiind identic cu valoarea de înregistrare în evidența contabilă a societății afiliate T.

Totodată, se reține că cele două societăți afiliate își desfășoară activitatea în aceeași locație, având spații comune de depozitare a mijloacelor fixe și a materiilor prime.

Se reține că, de la data achiziției, luna mai 2018 și până la 31.12.2018, societatea contestată nu a înregistrat în evidențele contabile achiziții de combustibil sau piese destinate funcționării motociclei, rezultând astfel neutilizarea vehiculului în scopul desfășurării activității societății.

Mai mult, se reține că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte cine a condus vehiculul, scopul deplasării, respectiv consumul de combustibil destinat funcționării vehiculului.

În contestația formulată societatea contestată susține că motocicla achiziționată este folosită în activitatea de exploatare a societății, respectiv pentru prospectarea terenului care urmează a fi supus exploatarea forestieră acolo unde din cauza condițiilor de drum impracticabile și ca mijlocul de transport în cauză este destinat realizării veniturilor societății, însă nu prezintă dovezi obiective din care să rezulte acest lucru.

La art.269, art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se prevede faptul că:

-art.269

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]”

d) dovezile pe care se întemeiază;”

-art.276

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. “

iar potrivit art.73 din același act normativ:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

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

Mai mult, se retine faptul ca pana in luna august 2018, data achizitiei motocicluului, societatea contestatara a desfasurat activitate de exploatare forestiera, inclusiv in zone greu accesibile , in sa nu a avut in patrimoniu un astfel de vehicul, rezultand astfel ca prospectarea terenurilor greu accesibile nu este conditionata de existenta acestui mijloc de transport.

Prin urmare, in lipsa unor dovezi obiective, argumentul societatii contestatare , potrivit caruia vehiculul in cauza este utilizat in scopul realizarii de operatiuni taxabile nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, umand a fi respins.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta în mod clar ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt indeplinite, cumulativ, doua conditii si anume achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca in speta nu este indeplinita conditia de fond si anume ca motociclu achizitionat este utilizat în scopul realizarii de operatiuni taxabile în conditiile în care societatea nu a făcut dovada ca a înregistrat în evidentele contabile pe perioada august-decembrie 2018 venituri impozabile urmare utilizarii acestui vehicul.

Totodata Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze dreptul de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept a fost exercitat in mod incorect.

Dupa cum s-a aratat si mai sus , la dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscale.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatara nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere.

4. Cu privire la TVA aferenta achizitiei de anvelope , respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de anvelope în conditiile în care nu se face dovada utilizarii acestor anvelope în scopul realizarii de operațiuni taxabile iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala.**

În fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada 2014-2018, Societatea X, achiziționează cantitati considerabile de anvelope auto și accesorii, pentru utilajele din patrimoniu, principalul furnizor al acestora fiind R valoarea totala a achizițiilor(inclusiv TVA) .

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada martie 2015 - decembrie 2016, Societatea X nu a desfasurat activitate de exploatare forestiera, aceasta realizand venituri exclusiv, din prestarea unor servicii de închiriere. La momentul realizării acestor achiziții, societatea avea în patrimoniu, un număr relativ mic de utilaje sau mijloace de transport (anexa nr.6) respectiv:

-Anul 2014: doua autotractoare forestiere TAF, un IFRON, un autocamion MAN cu remorca , un autocamion MAN în leasing (decembrie), respectiv un Audi A6.

-pe perioada 2015-2016, societatea nu desfășoară activitate de exploatare forestiera iar numărul utilajelor si al mijloacelor de transport din patrimoniu este neschimbat, fata de perioada precedenta;

-Anul 2017: doua TAF-uri, un IFRON, un Tractor, un autocamion MAN cu remorca , un autocamion MAN în leasing, doua Audi A6, 6 căruțe pe care societatea declara ca le-a confecționat în regie proprie;

-Anul 2018 - fata de mijloacele fixe din perioada precedenta, societatea achiziționează, în perioada septembrie- octombrie 2018, de la persoana afiliata T un IFRON, o remorca , un încărcator Volvo, un Tractor cu remorca și o camioneta)

Din analiza facturilor emise de furnizorul R, in corespondenta cu centralizatoarele bonurilor de consum intocmite de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada supusa verificării, societatea contestatara înregistrează pentru cele sase căruțe un consum de 221 anvelope si 37 de camere, aproximativ 50% din întreaga cantitate de anvelope achiziționate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista neconcordante în ceea ce privește dimensiunile anvelopelor, date in consum pentru cele sase carate, în conditiile în care societatea da in consum, atat anvelope de dimensiuni foarte mari, destinate utilajelor agricole, cat si anvelope destinate unor autovehicul rutiere sub 3,5 tone, parte dintre acestea din categoria premium .

Întrucât societatea contestatara nu a făcut dovada ca anvelopele date în consum pentru carutele din patrimoniu, au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere a TVA aferenta acestor achiziții, în conformitate cu prevederile art 6 si art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu prevederile

art. 145, alin.(2), lit. a) din Legea nr, 571/2003 privind Codul fiscal (2014- 2015) si art. 297, alin. (4), lit. a) din Lega nr. 227/2015 privind Codul fiscal (2016-2018).

Totodata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate și TVA aferenta achizitiei de anvelope pentru utilajele si mijloacele de transport pentru care s-au identificat consumuri anormale de anvelope, precum si consumuri de anvelope avand dimensiuni incompatibile cu utilajele sau mijloacele de transport.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspectie fiscala au identificat achiziții de piese auto si anvelope , pentru care societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA fara sa prezinte nicio justificare, privind consumul acestora(anexa 10); TVA a fost respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala în conformitate cu prevederile art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2014-2015 și art. 297, alin.(4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare pe perioada 2016-2018.

Pe perioada 2014-2018, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de anvelope și piese auto pentru care societatea contestatara nu a făcut dovada utilizarii acestora în folosul operatiunilor taxabile.

Societatea X contesta TVA aferenta achizitiei de anvelope pe motiv ca, în condițiile în care se parcurg aproximativ 100.000 km/an, parcul auto a necesitat reparații , astfel ca numărul mare de km parcurși releva și necesitatea efectuării reparațiilor si a accesoriilor respectiv a anvelopelor. Sustine ca, în condiții în care societatea nu își permite achiziția de anvelope „revoluționare”, de ce nu ar fi plauzibil schimbul de mai mult ori pe an a anvelopelor .

Totodata societatea contestatara arata ca aceste cheltuieli cu schimbul de anvelope , fac parte în categoria „ cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile „ și în categoria cheltuielilor pentru asigurarea siguranței în trafic a autoutilitareii și a acordării unei asigurari la un cost optim.Parcul auto si căruțele lucreaza in condiții foarte grele la munte, cu greutate si cantitati impresionante si numai pe drumuri forestiere in cel mai bun caz si neamanajate.

În drept, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.145

“(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

-art.146

“Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate

în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (19);"

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2018, în speta sunt aplicabile prevederile art.297, art.299 si art.300 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.297

"(4) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;"

-art.299

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319."

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod se prevede:

*"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile/serviciile achizitionate destinate utilizarii în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond**, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila în sensul titlului VII din Codul fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate în aval de persoana impozabila în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.*

(2) Potrivit jurisprudentei constante a Curtii de Justitie a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudenta Curtii de Justitie Europene relevanta pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotarârile pronuntate în cauzele Bonik C-285/11 si C-277/14 PPUH."

iar la pct.69 din acelasi act normativ se prevede:

"(1) Persoana impozabila poate deduce taxa aferenta achizitiilor daca sunt îndeplinite conditiile de fond prevazute la pct. 67 alin. (1), precum si formalitatile prevazute la art. 299 din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt îndeplinite, cumulativ, doua conditii si anume: achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sa aiba la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Mai mult, asa cum rezulta din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

De asemenea, in speta sunt aplicabile si prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, potrivit caruia:

"(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuarii ei într-un document care sta la baza înregistrarilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .

In speta sunt aplicabile si prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, potrivit carora:

"57. - (1) Contabilizarea si prezentarea elementelor din bilant si din contul de profit si pierdere tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al angajamentului în cauza. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica, punând în evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

(2) Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrarii în contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrulul legal existent."

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Din prevederile legale enuntate se retine ca prezentarea valorilor in cadrul elementelor de bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei .

Se retine totodata ca, evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se rețin urmatoarele:

Pe perioada 2014-2018, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de anvelope și piese auto pentru care societatea contestatara nu a justificat aceste achiziții în scopul realizarii de operațiuni taxabile.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca pe acesta perioada , societatea contestatara a achizitionat anvelope de la Societatea R.

Din analiza facturilor emise de partenerul R, s-a constatat faptul ca societatea contestatara a achizitionat pe perioada verificata, 432 anvelope de diverse dimensiuni, destinate fie unor utilaje, fie unor mijloace de transport sub 3,5 tone si 103 camere de cauciuc.(anexa 9).

Se reține ca în timpul controlului societatea contestatara a prezentat facturile emise de furnizorul R în care sunt specificate, natura si cantitatea bunurilor livrate; nu au fost prezentate documente de transport, în speța avize de însoțire a mărfurilor si nici certificate de conformitate sau garanție, a produselor.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca 90% din facturile emise de furnizorul R, au o valoare de pana la 5.000 lei, TVA inclusa, plata acestora fiind făcuta de beneficiar, în numerar.

În vederea stabilirii starii de fapt fiscala organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate în timpul controlului și au constatat ca pe perioada martie 2015 - decembrie 2016, aceasta nu a desfășurat activitate de exploatare forestiera, realizand venituri exclusiv, din prestarea unor servicii de închiriere.

De asemenea, s-a constatat ca la momentul realizării acestor achiziții, societatea avea în patrimoniu, un număr relativ mic de utilaje sau mijloace de transport (anexa nr.6) respectiv:

-Anul 2014: doua autotractoare forestiere TAF, un IFRON, un autocamion MAN cu remorca , un autocamion MAN în leasing (decembrie), respectiv un Audi A6;

-pe perioada 2015-2016, societatea nu desfășoară activitate de exploatare forestiera iar numărul utilajelor si al mijloacelor de transport din patrimoniu este neschimbat, fata de perioada precedenta;

-Anul 2017: doua TAF-uri, un IFRON, un Tractor, un autocamion MAN cu remorca, un autocamion MAN în leasing, doua Audi A6, 6 căruțe pe care societatea declara ca le-a confecționat în regie proprie;

-Anul 2018 - fata de mijloacele fixe din perioada precedenta, societatea achiziționează, în perioada septembrie- octombrie 2018, de la persoana afiliata T, un IFRON, o remorca, un încarcator Volvo, un Tractor cu remorca și o camioneta .

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea realitatii si necesității efectuării acestor schimburi, dat fiind volumul si frecventa mare, a

achizițiilor de anvelope, efectuate de la partenerul R și au constatat ca în decursul unui interval de câteva luni, mai multe dintre mijloacele de transport din patrimoniul X, utilizează un număr impresionant de anvelope .

Spre exemplu:

- pentru IFRON-ul din patrimoniu, in intervalul iulie-noiembrie 2017, societatea a înregistrat un consum de 15 anvelope si 5 camere de diverse dimensiuni, in condițiile in care acest utilaj desfasoara doar activitate de sortare a materialului lemnos , in curtea unității; s-a constatat ca societatea înregistrează pentru acest utilaj, consumuri ale unor anvelope, avand dimensiuni incompatibile cu un IFRON;

-pentru tractorul din patrimoniu, in intervalul aprilie-decembrie 2017, societatea inregistreaza un consum de 26 de anvelope si 6 camere, de diverse dimensiuni si in intervalul ianuarie-octombrie 2018, un consum de 35 de anvelope si 16 camere, de diverse dimensiuni, in condițiile in care acest utilaj desfasoara activitate doar in zonele de exploatare forestiera, nefiind înregistrat in vederea circulației pe drumurile publice.

S-a retinut de asemenea faptul ca, societatea inregistreaza pentru acest utilaj, consumuri ale unor anvelope, avand dimensiuni incompatibile cu un tractor;

-pentru remorca utilizata la exploatarea masei lemnoase, in intervalul aprilie-noiembrie 2017, societatea inregistreaza un număr de 24 anvelope si 6 camere de diverse dimensiuni, o parte dintre acestea avand dimensiuni incompatibile cu mijlocul de transport;

Astfel, s-a constatat ca nu se justifica achiziția de anvelope destinata utilajelor si mijloacelor de transport pentru care s-au identificat consumuri anormale de anvelope, precum si consumuri de anvelope avand dimensiuni incompatibile cu utilajele sau mijloacele de transport, carora le-au fost atribuite.

Totodata, din analiza facturilor emise de furnizorul R in corespondenta cu centralizatoarele bonurilor de consum intocmite de societate, s-a constatat ca in perioada supusa verificării, societatea contestatara înregistrează pentru cele sase căruțe un consum de 221 anvelope si 37 de camere, aproximativ 50% din întreaga cantitate de anvelope achiziționate; urmare analizei s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privește dimensiunile anvelopelor, date in consum pentru cele sase carute. In acest sens, s-a constatat ca societatea da in consum, atat anvelope de dimensiuni foarte mari, destinate utilajelor agricole, cat si anvelope destinate unor autovehicul rutiere sub 3,5 tone, parte dintre acestea din categoria premium .

De asemenea, s-a constatat ca in perioada 2014-2015, deși in patrimoniu, societății nu erau inregistrate astfel de mijloace de transport, societatea contestatara înregistrează consumuri de anvelope aferente carutelor; pe perioada aprilie 2017-octombrie 2018 (18 luni), consumul de anvelope pentru carute înregistrat în evidentele contabile a fost de 197 de anvelope si 34 de camere.

Referitor la cele sase căruțe înregistrate de societate, in evidenta contabila in 2017, organele de inspecție fiscala au constatat ca:

X înregistrează în evidenta contabila, în luna aprilie 2017, în debitul contului 2133 (imobilizări corporale), factura emisa de R, reprezentând contravaloarea unor anvelope de diverse dimensiuni, respectiv piese auto (plăcute frâne, garnituri, cablu frâna, ulei, acumulatori auto etc. (anexa nr.9).

Conform documentelor prezentate (bon de consum, proces-verbal de receptie a mijlocului fix), a reieșit faptul ca bunurile achiziționate în baza facturii mai sus

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

menționate, au fost utilizate, la producția în regie proprie a patru căruțe, valoarea de inventar a acestora fiind de ...

Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca societatea nu a prezentat rapoarte de producție, în baza cărora sa poată fi identificate, piesele utilizate respectiv persoanele care au participat la confecționarea căruțelor.

Din analiza facturii , organele de inspecție au constatat ca piesele auto(grila aer, garnituri, toba eșapament, acumulatori auto, ulei), achiziționate în baza acesteia, sunt incompatibile cu construcția unei căruțe.

Totodată conform centralizatoarelor privind consumurile de anvelope, întocmite de societatea verificata, a reieșit faptul ca o parte a anvelopelor achiziționate, în baza facturii mai sus mentionate, au fost destinate, altor utilaje sau mijloace de transport din patrimoniul X(anexa 10).

Cat privește, celelalte doua căruțe, s-a constatat ca acestea au fost înregistrate pe seama contului de imobilizări 2133, in evidenta contabila aferenta lunii august 2017, în baza unui bon de consum fara ca societatea sa prezinte un raport de producție al acestora sau alte documente care sa justifice construcția lor; societatea nu deține documente, care sa ateste achiziția sau producția unor sasiuri sau structuri metalice, pe care s-ar fi putut confecționa aceste căruțe.

Urmare cercetarii la fata locului ,la punctul de lucru al X, organele de inspectie fiscala au identificat doar doua carute, aflate intr-un stadiu avansat de degradare.

Reprezentantul legal al societatii a declarat ca cele doua carate au fost casate la finele anului 2018, prezentand in acest sens un proces-verbal de casare, iar celelalte patru se afla in zonale de exploatare a masei lemnoase, fiind utilizate la transportul lemnului din zonele mai greu accesibile.

De asemenea, administratorul societatii a declarat ca aceste mijloace de transport sunt utilizate doar in cadrul exploatărilor forestiere, nefiind înregistrate la Primărie si prin urmare neavand drept de circulație pe drumurile publice;

Se reține ca societatea contestatara nu a făcut dovada ca cele 221 de anvelope și 37 de camere (de dimensiuni foarte mari, destinate utilajelor agricole, cat si anvelope destinate unor autovehicul rutiere sub 3,5 tone, parte dintre acestea din categoria premium) achizitionate de la Societatea R au fost utilizate pentru cele sase căruțe , în scopul realizarii de operațiuni taxabile în condițiile în care :

-societatea nu deține documente care sa ateste procesul de fabricație al carutelor, materialele utilizate si respectiv persoanele care au participat la construcția lor;

-administratorul societatii a declarat ca aceste mijloace de transport sunt utilizate doar in cadrul exploatărilor forestiere, nefiind înregistrate la Primărie si prin urmare neavand drept de circulație pe drumurile publice;

-societatea înregistrează in perioada aprilie 2017-octombrie 2018 (18 luni), consumul a 197 de anvelope si 34 de camere, pentru căruțele din patrimoniu;

-au fost date in consum atat anvelope destinate utilajelor agricole, cat si anvelope destinate unor mijloace de transport de 3,5 tone, multe dintre acestea din urma din gama Premium, cu valori foarte mari.

-nu au fost prezentate documente, in baza carora sa poata fi identificate tipurile de anvelope compatibile cu cele pentru carute;

-societatea contestatara înregistrează consumuri de anvelope aferente carutelor, inclusiv in perioada 2014-2015, deși conform datelor înregistrate in evidenta contabila, aceasta nu avea in patrimoniu, astfel de mijloace de transport.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Prin urmare, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de anvelope , date în consum pentru carute.

Totodata se reține ca, organele de inspectie fiscala au identificat achiziții de piese auto si anvelope pentru care societatea contestatara si-a exercitatat dreptul de deducere a TVA fara sa prezinte nicio justificare, privind consumul acestora(anexa 10) astfel se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de piese auto și anvelope pentru care nu s-a făcut dovada utilizarii acestora în scopul realizarii de operațiuni taxabile.

În conditiile in care societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar pentru determinarea starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au avut in vedere documentele societatii, informatiile din baza de date ANAF, informatiile transmise de reprezentantul legal al societății, efectuarea constatarii la fata locului se reține ca in mod legal acestea au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de anvelope si piese auto pentru care nu s-a facut dovada utilizarii lor in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta în mod clar ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt indeplinite, cumulativ, doua conditii si anume achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca in speta nu este indeplinita conditia esentiala de fond si anume societatea contestatara nu a facut dovada utilizarii anvelopelor si pieselor auto pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA , în scopul operatiunilor sale taxabile.

În ceea ce priveste conditiile de forma se reține ca societatea contestatara a prezentat facturile de achitizie a anvelopelor si pieselor auto emise de furnizorul R.

În ceea ce privește afirmatia societății contestatara potrivit careia organele de inspectie fiscala ar fi eliminat achiziția de anvelope și accesorii pentru utilaje pe motiv ca s-ar fi efectuat achizitii de la un singur furnizor respectiv Societatea R mentionam ca din actul admnistrativ fiscal rezulta ca organele de inspectie fiscala au făcut referire la sursa de proveniența a bunurilor , in speța R, fara sa conteste realitatea si legalitatea acestor achiziții.

Din Raportul de inspectie fiscala Capitolul „Motiv de fapt”, pct.6, rezulta ca in vederea stabilirii implicațiilor fiscale organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea realitatii si necesității efectuării acestor schimburi de anvelope, dat fiind volumul si frecventa mare a achizițiilor de anvelope, efectuate de la partenerul R . In acest sens, au fost identificate efectiv bunurile date in consum (anvelope) si mijloacele de transport in care au fost implementate, avand in vedere facturile emise de către furnizor, in corelație cu bonurile de consum întocmite de societatea contestatara.

Rezulta ca, organele de inspectie fiscala au analizat realitatea si oportunitatea efectuării acestor schimburi de anvelope , avand in vedere documentele puse la dispozitie de către societate , pe durata desfășurării inspectiei fiscale si nu urmare a unor “simple presupuneri” asa cum se sustine în contestatia formulata.

În conformitate cu prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)”

De asemenea potrivit art 14, alin.(2) din același act normativ:

“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”

De asemenea, conform prevederilor legale mai sus enunțate, evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea iar în speta din documentele prezentate de societate în timpul controlului, înregistrare în evidențele contabile nu rezulta acest lucru.

Operațiunile economice înscrise în documente justificative au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Totodată, se reține că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au administrat mijloacele de probă prevăzute la art.55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, respectiv solicitarea de informații din partea contribuabilului, efectuarea de constatări la fața locului iar din coroborarea acestora cu documentele prezentate de societate în timpul controlului (facturi de achiziții anvelope, bonuri de consum) au constatat că achiziția de anvelope pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, pe perioada 01.01.2014-31.12.2018 nu a fost destinată realizării de operațiuni taxabile în condițiile în care s-au identificat consumuri anormale de anvelope, precum și consumuri de anvelope având dimensiuni incompatibile cu utilajele sau mijloacele de transport existente în patrimoniul societății, după cum s-a arătat mai sus.

Se reține că pe durata desfășurării inspecției fiscale, reprezentantul legal al societății contestată, nu a oferit nicio explicație cu privire la această situație de fapt, renunțând totodată să își exprime punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în actul administrativ atăcat, după cum rezulta din Raportul de inspecție fiscală, Capitolul VI”Discuția finală cu contribuabilul/platitorul”, pct.2 „Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/platitorului”.

La contestata formulată societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, astfel că afirmatia societății contestată potrivit căreia eliminarea achiziției de anvelope și accesorii s-ar fi efectuat pe motiv că achiziția s-a efectuat de la același furnizor nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestății, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit caruia , conform rapoartelor per salariat societatea a avut și are aceiași mecanici și în prezent, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care urmare verificărilor efectuate în baza de date ale ANAF (aplicația REVISAL) în corelație cu documentele puse la dispoziție de societatea contestată, organele de inspecție fiscală au constatat ca X nu a avut pe perioada verificată, angajați calificați în meseria de "mecanic".

Fata de aspectele mai sus consemnate este relevant totodată faptul ca, marea parte a utilajelor, respectiv a personalului angajat, desfășoară activitate de exploatare a masei lemnoase, în zone forestiere mai greu accesibile, după cum a declarat însuși reprezentantul legal al societății iar transportul unui volum impresionant de anvelope, unele dintre ele cu dimensiuni foarte mari, în astfel de zone și respectiv înlocuirea acestora, este practic imposibilă din punct de vedere tehnic.

Argumentul societății contestată potrivit caruia mijloacele de transport din patrimoniu parcurg aproximativ 100.000 de kilometri/an nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele prezentate de societate în timpul controlului (foi de parcurs, FAZ-uri, centralizatoarele consumurilor de combustibili) rulajul de aproximativ 100.000 de kilometri/an este pur declarativ, fără a fi justificat cu documente.

Din documentele prezentate în timpul controlului , existente la dosarul cauzei rezulta ca autocamionul marca MAN cu remorca, utilizat la transportul materialului lemnos, parcurge conform foilor de parcurs întocmite de către petenta, între 1.000 și 2.000 de kilometri lunar, acesta fiind singurul mijloc de transport care circula pe drumurile publice. Pentru utilajele folosite la exploatarea și manipularea masei lemnoase, s-a reținut faptul ca societatea înregistrează consumurile de combustibili aferente acestora, având la baza orele de funcționare și nu kilometrii parcurși.

Argumentul societății contestată potrivit caruia consumul mare de anvelope se justifică prin faptul ca nu își permite anvelope "revoluționare" anvelopele achiziționate de la partenerul R fiind de tip second-hand, nefiind neapărat de cea mai bună calitate, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care în facturile de achiziție emise de furnizorul R nu se specifică faptul ca anvelopele ar fi second-hand iar prețul solicitat de către furnizor este în concordanță, cu prețul practicat pentru vânzarea unor anvelope noi.

Totodată din actul administrativ fiscal contestat rezulta ca societatea contestată înregistrează pentru căruțele din patrimoniu, consumul unor anvelope de tip premium .

Este relevant faptul ca, societatea înregistrează consumuri de anvelope și accesorii auto, inclusiv în perioada martie 2015-decembrie 2016, deși nu a desfășurat activitate de exploatare forestieră , aceasta realizând venituri exclusiv, din prestarea unor servicii de închiriere și de asemenea se înregistrează consumuri de anvelope aferente căruțelor, inclusiv în perioada 2014-2015, deși conform datelor înregistrate în evidența contabilă, aceasta nu avea în patrimoniu, astfel de mijloace de transport.

Prin urmare, argumentul societății contestată va fi respins ca neîntemeiat.

În ceea ce privește afirmația societății contestată potrivit căreia relațiile dintre contribuabil/platitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună credință, conform prevederilor art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

cu modificarile si completarile ulterioare ,mentionam ca in speta nu poate fi invocat faptul ca organele de inspectie fiscala nu ar fi respectat principiului buneii credinte.

Buna credinta se prezuma potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art.14(2) din Legea nr.287/2009, republicata, privind Codul civil iar reaua credinta trebuie dovedita, conditie care nu este indeplinita de societatea contestatara.

Totodata, se retine ca potrivit Deciziei Curtii Constitutionale nr.73/1995, exercitarea abuziva a unui drept se produce numai in situatia in care dreptul se realizeaza in alt scop decat acela pentru care legea l-a recunoscut, situatie care nu se circumscrie spetei, societatea contestatara neinvocand niciun argument in acest sens.

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala în conditiile în care in conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca, este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

Prin urmare, se retine ca argumentele prezentate de societate contestatara in sustinerea contestatiei cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, nesustinite de dovezi obiective nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca, pe perioada 2014-2018, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de anvelope și piese auto pentru care societatea contestatara nu a justificat acesta achiziție în scopul realizării de operațiuni taxabile însă societatea contesta partial TVA și anume contestatia privește TVA...

In conformitate cu prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

În consecința, având în vedere prevederile legale invocate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele societății contestate nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

și se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de societatea X cu privire la TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală și totodată respinsă la rambursare prin Decizia de impunere .

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se,

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea X , înregistrată la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la TVA stabilită suplimentar și totodată respinsă la rambursare prin actul administrativ fiscal contestat.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.