

DECIZIA NR. 860/2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L.,
din mun. X, jud. X, înregistrată
la D.G.R.F.P. X sub nr. 11763/18.06.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 2127/17.06.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 11763/18.06.2020, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/930/2010, având domiciliul fiscal în mun. X, Calea X, nr. 27, cam. 6, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 2127/08.05.2020, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2020, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2020 și **are ca obiect TVA în sumă de T lei.**

Totodată societatea se îndreaptă împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/17.03.2020.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2020, respectiv data de **24.03.2020**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv data de **08.05.2020**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin dl CMA, împuternicit conform împuternicirii înregistrate la A.J.F.P. X sub nr. 2126/08.05.2020 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin împuternicit.

I. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2020, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la obligațiile suplimentare de plată stabilite în sarcina sa, respectiv:

- TVA respinsă la deducere în sumă totală de **X1 lei**, aferentă suprafeței de 343,8 ha din totalul de 750 ha de teren forestier deținut în extravilanul comunei R, jud. D și achiziționat de la furnizorul M International SA în anul 2017;
- TVA respinsă la deducere în sumă totală de **X2 lei**, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii realizate în perioada 01.01.2017-31.03.2019, care, în baza constatărilor autorităților fiscale, ar fi parțial destinate unei activități non-economice realizate de către Societate, în calitatea sa de persoană parțial impozabilă, pe suprafețele de teren din comuna R, jud. D, respectiv comuna S, jud. A, pentru care există limitări

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

de recoltare a masei lemnoase conform funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamente silvice;

- TVA respinsă la deducere în sumă totală de **X3 lei**, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii realizate în perioada 01.01.2017-31.03.2019, care, în baza constatărilor autorităților fiscale, ar fi parțial destinate unor operațiuni scutite fără drept de deducere realizate de către Societate, în calitatea sa de persoană impozabilă, pe suprafețele de teren din comuna R, jud. D, respectiv comuna S, jud. A, pentru care nu există limitări de recoltare a masei lemnoase conform funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamente silvice;
- TVA respinsă la deducere în sumă totală de **X4 lei**, aferentă ajustării de TVA în legătură cu diferența de 63,7% dintre TVA aferentă achiziției terenului situat în județul D, comuna R, în baza de pro-ratei definitive de TVA calculată pentru anul 2018.

1. Aspecte de ordin procedural

Societatea consideră că temeiurile legale în baza cărora a fost stabilită TVA de plată suplimentară sunt neclare și insuficiente fapt ce o pune în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la legalitatea TVA pretinsă suplimentar de organul fiscal. Aceasta consideră că au fost încălcate regulile procedural fiscale reglementate prin Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează conținutul și motivarea actelor administrativ-fiscale, și invocă prevederile art. 46 și ale art. 49 din acest act normativ.

În susținerea contestației, petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu consemnează argumente relevante potrivit cărora achizițiile înregistrate în deconturile de TVA depuse pentru perioada 01.01.2017- 31.03.2019, aferent cărora Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, ar fi aferente veniturilor „din operațiuni fără drept de deducere (fond cinegetic)” și consideră că în mod nejustificat s-a procedat la neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea pro ratei, fără să se rețină constatări obiective care să poată fi reținute ca probe, sau fără să se motiveze în fapt neacordarea dreptului de deducere al taxei, prin utilizarea pro ratei de TVA, în baza situației de fapt concrete și a legislației relevante aplicabile în legătură cu activitatea de exploatare a masei lemnoase.

Reprezentantul societății mai afirmă că Decizia de impunere nu cuprinde o prezentare a motivelor de fapt care ar sta la baza impunerii, ci doar o trecere în revistă a prevederilor legislației fiscale în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit impunerea suplimentară.

În susținere, reprezentantul societății mai invocă dispozițiile art. 41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, care consacră dreptul la bună administrare, și consideră că actele administrative emise de organele de inspecție fiscală ar putea fi afectate de vicii de formă, fapt care contravine prevederilor Codului de procedură fiscală. Contestatara face trimitere la Hotărâri ale CEDO (Hotărârea CEDO Werner din 24 noiembrie 1997, Hotărârea CEDO Foucher din 18 martie 1997, Hotărârea CEDO Bulut din 22 februarie 1996, Hotărârea CEDO Van Der Hurk din 19 aprilie 1994, Hotărârea CEDO Kruska din 19 aprilie 1993, Hotărârea CEDO Ruiz Torija din 9 decembrie 1994, Hotărârea CEDO Dombó Beheer B.V. din 27 octombrie 1993) și afirmă că obligația de motivare a deciziilor este singurul mijloc prin care se poate verifica respectarea drepturilor menționate, precum și că, dacă motivarea are un caracter formal și nu unul efectiv, acesta echivalează cu lipsa motivării.

De asemenea, în motivarea contestației societatea invocă Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-41/1969 ACF Chemiefarma NV v Commission of the European Communities și Deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1580/11.04.2008 și nr. 2732/27.06.2008.

În concluzie, petenta susține că nu au fost respectate condițiile privind motivarea actului administrativ fiscal și că astfel organul fiscal a produs o vătămare a societății, care constă în reținerea unei stări de fapt fiscale contrare realității, vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea deciziei de impunere contestate și exonerarea societății de la

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

plata obligațiilor suplimentare și a accesoriilor acestora.

2. Aspecte de fond

a) Cu privire la TVA în sumă de X1 lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere

Petenta susține că echipa de inspecție fiscală a argumentat refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA plătită de către societate la momentul achiziției terenului forestier din comuna R, jud. D, exclusiv în raport cu compensațiile de care beneficiază SC X SRL pentru suprafața de teren protejată conform legislației în vigoare, cu limitări specifice de recoltare a masei lemnoase conform funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamentele silvice, respectiv în raport cu compensațiile primite de la Garda Forestieră și scutirea de impozit pe teren admisă de Primăria R pe perioada 01.01.2017-31.03.2019.

Cu privire la opinia autorităților fiscale că societatea este persoană parțial impozabilă, reprezentantul contestatarii apreciază că susținerea potrivit căreia pe suprafața de teren protejată conform funcțiilor protective stabilite prin amenajamentele silvice, societatea nu desfășoară activități economice, și în consecință, ar deveni persoană parțial impozabilă, este eronată și lipsită de temei legal și invocă dispozițiile art. 269, art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Petenta precizează că în perioada verificată a obținut venituri din activitatea de exploatare forestieră și vânzarea de produse finite- masă lemnoasă și puieți, activitate economică în sensul art. 269 din Codul Fiscal și taxabilă din punct de vedere TVA.

Aceasta susține că încă de la momentul achiziției terenului, a manifestat intenția de a desfășura activitățile economice taxabile constând în exploatarea și vânzarea de masă lemnoasă și puieți în legătură cu acest teren și precizează că activitatea sa nu se poate desfășura fără respectarea prevederilor legale reglementate prin HG 447/2017, dar și prin Codul silvic aprobat prin Legea nr. 46/2008, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În prezentarea situației de fapt, reprezentantul societății precizează că amenajamentele silvice, care se întocmesc, de regulă, pentru o perioadă de 10 ani, conțin, pe lângă descrierea amănunțită a condițiilor pedoclimatice în care se află pădurea vizată de acestea și o evidență foarte clară a arboretelor care o compun, precum și o proiectare a lucrărilor de executat prin planurile de amenajament: planul de recoltare a produselor principale, planul de realizare a lucrărilor de îngrijire a arboretelor tinere, planul lucrărilor de regenerare a arboretelor ajunse la maturitate. Așadar, volumul de lemn ce poate fi recoltat din pădurile deținute în proprietate privată este prevăzut de amenajamentele silvice, prin intermediul cărora se stabilește prioritatea și necesitatea executării lucrărilor prevăzute de planurile de amenajament și se identifică arborii care trebuie recoltați. Modificarea regimului de gospodărire a pădurilor în amenajamente după expirarea acestora la 10 ani se face în funcție de prevederile silvice în vigoare, de schimbări cum ar fi apariția de arii naturale protejate și în măsură foarte redusă în funcție de necesitățile proprietarilor. Petenta susține că existența unor limitări temporare de exploatare a terenurilor forestiere din categoria celor deținute în patrimoniu de SC X SRL, în condițiile reglementate de Codul Silvic și HG 447/2017, nu poate combate faptul că desfășoară activitate economică în legătură cu toate terenurile forestiere achiziționate în mod legal.

De asemenea, societatea precizează că la momentul achiziției terenului a fost întocmit un amenajament silvic de către societatea FGP SRL, valabil pentru perioada 2009-2018, care prevedea că din totalul de 750 ha deținute în extravilanul comunei R, jud. D, o suprafață de 343,8 ha intră în categoria de „*păduri supuse regimului de conservare deosebită*”, pentru care există limitări în ceea ce privește posibilitatea de recoltare a masei lemnoase, iar restul de 405,9 ha intră în categoria de „*codru regulat*” pentru care nu există astfel de limitări. Prin amenajamentul silvic nr. 20, întocmit în data de 20.02.2018 de către societatea FGP SRL, valabil pentru perioada 2019-2028, se prevede că din totalul de 750 ha deținute în extravilanul comunei R, jud. D, o suprafață de 341,25 ha intră în categoria de „*păduri supuse regimului de conservare deosebită*”.

Contestatară consideră că încasarea compensațiilor sau despăguburilor este efectul direct al aplicării prevederilor Codului Silvic și al HG nr. 447/2017 și nicidecum al unei activități

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

întreprinse de societate care să conducă la încadrarea acesteia ca persoană parțial impozabilă, neexistând nicio activitate care să fie întreprinsă de X pentru care să fie remunerată prin compensațiile primite de la Garda Forestieră. Aceasta precizează că faptul că o persoană impozabilă încasează penalități sau despăgubiri pentru situații precum neplata la termen a creanțelor sale (operațiune care este în afara sferei de TVA) nu o transformă în persoană parțial impozabilă.

Reprezentantul societății mai afirmă că echipa de inspecție fiscală nu precizează care sunt acele activități desfășurate de Societate care nu au un caracter economic astfel încât să conducă la încadrarea societății ca persoană parțial impozabilă, lăsând să se înțeleagă că doar încasarea compensațiilor și despăgubirilor de la Garda Forestieră ar putea fi acea activitate desfășurată de Societate care nu este o activitate economică în sensul art. 269 din Codul Fiscal și care ar conduce la calificarea societății ca persoană parțial impozabilă. Acesta precizează că încasarea compensațiilor și despăguburilor de la Garda Forestieră, operațiuni care sunt într-adevăr în afara sferei de TVA, nu pot conduce implicit la considerarea Societății ca persoană parțial impozabilă în lipsa prezentării activității desfășurate de Societate care nu are caracter economic.

Astfel, societatea afirmă că nu se află în ipostaza de a nu mai putea desfășura activitate economică pe aceste terenuri, în sensul valorificării prin vânzare de masă lemnoasă și implicit a obținerii de venituri în sfera TVA.

În ceea ce privește achiziția terenului din comuna R, județul D, petenta afirmă că o persoană care acționează bunuri și/sau servicii în calitate de persoana impozabilă în vederea desfășurării unei activități economice, are drept de deducere a taxei chiar dacă acestea nu sunt utilizate imediat pentru această activitate economică și invocă Hotărârea Lennartz C-97/90 punctul 14.

Societatea menționează că prin prisma obiectului principal de activitate, respectiv „Cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii” (cod CAEN 6810), dacă ar decide la un moment viitor să vândă terenul achiziționat, ar putea opta în baza prevederilor art. 292, alin. (2), lit. f) din Codul Fiscal pentru taxarea livrării, din perspectiva TVA, context în care operațiunea de vânzare a terenului ar reprezenta o operațiune taxabilă din perspectiva TVA, iar încadrarea suprafețelor de teren în categoria de „codru regulat” sau „păduri cu regim de conservare” ar fi irelevantă. În acest sens, reprezentantul societății precizează că a depus Notificare prin care formalizează opțiunea de a livra cu taxă terenurile la un moment dat în viitor. Acesta mai precizează că în perioada supusă inspecției fiscale ar fi obținut venituri taxabile din vânzarea de masă lemnoasă chiar și din zona protejată.

În motivarea contestației, petenta susține că motivul principal pentru achiziția terenului din județul D, comuna R, a fost acela de presta activități de exploatare a masei lemnoase și livrarea ulterioară de masă lemnoasă și puieti, cu respectarea prevederilor legislației în vigoare, respectiv Codul Silvic și HG 447/2017, operațiuni taxabile din perspectiva TVA.

Totodată, societatea precizează că legislația în vigoare impune doar cantitatea maximă de masă lemnoasă care se poate exploata într-o anumită perioadă de timp, cu respectarea funcțiilor protective pentru restul suprafeței de teren și nicidecum, interzicerea definitivă a exploatării de masă lemnoasă pe suprafețe de teren care anterior au fost încadrate în categoria terenurilor forestiere în conservare și că modificarea regimului de gospodărire a pădurilor în amenajamente după expirarea acestora la 10 ani, se face în funcție de prevederile silvice în vigoare, de schimbări cum ar fi apariția de arii naturale protejate și în măsură foarte redusă în funcție de necesitățile proprietarilor.

De asemenea, petenta precizează că există un cadru legal în stadiu de implementare aplicabil la nivelul Uniunii Europene care se referă la comercializarea certificatelor de emisii, sens în care societatea a făcut demersuri multiple pentru a contacta companii specializate care să o ajute să facă parte din acest program și pentru a comercializa certificate verzi inclusiv pe suprafața protejată conform instrucțiunilor valabile în amenajamentul tehnic.

În susținerea contestației, petenta face trimitere la jurisprudența CJUE conform căreia dreptul de a deduce TVA în legătură cu achizițiile efectuate trebuie acordat în situații în care sunt respectate pe de o parte condițiile de formă cu privire la deținerea unei facturi corect

Întocmite și pe de altă parte, condițiile de fond care presupun că persoana interesată este o persoană impozabilă și bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat sunt utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și, în amonte, aceste bunuri sunt livrate sau aceste servicii sunt prestate de o altă persoană impozabilă.

În concluzie, petenta consideră că nu se află în ipostaza de a nu mai putea desfășura activitate economică, are intenția confirmată de a desfășura o activitate economică taxabilă pe tot terenul forestier și nu există niciun alt tip de activitate desfășurată de societatea care nu se încadrează în activitatea economică, așa cum este definită la art. 269 din Codul Fiscal, și consideră că, este o persoană impozabilă cu drept de deducere integral din perspectiva TVA.

b) Cu privire la TVA în sumă de X2 lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere

Societatea apreciază că opinia autorităților fiscale conform căreia X ar fi persoană parțial impozabilă, este eronată și lipsită de temei legal și afirmă că nu se află în ipostaza de a nu mai putea desfășura activitate economică și că are intenția confirmată, consideră ea, prin elemente obiective, de a desfășura o activitate economică taxabilă pe tot terenul forestier, neexistând niciun alt tip de activitate desfășurată de societate care nu se încadrează în activitatea economică așa cum e definită la art. 269 din Codul Fiscal.

Aceasta mai consideră că regulile privind deducerea TVA aplicabile persoanelor parțial impozabile nu se aplică în cazul activităților economice desfășurate de către SC X SRL.

Referitor la achizițiile sale, petenta susține că sunt aferente activității economice taxabile și nu unei activități în afara sferei de TVA și consideră că își poate exercita integral dreptul de deducere a taxei la data la care intervine exigibilitatea TVA.

În motivare, contestatara afirmă că potrivit legislației naționale în materie de TVA, precum și jurisprudenței constante a CJUE, dreptul de a deduce TVA în legătură cu achizițiile efectuate trebuie acordat în situațiile în care sunt respectate, pe de o parte, condițiile de formă cu privire la deținerea unei facturi corect întocmite și pe de altă parte, condițiile de fond care presupun că persoana interesată este o persoană impozabilă, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat sunt utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia iar, în amonte, aceste bunuri/servicii sunt livrate/prestate de o altă persoană impozabilă.

Totodată, aceasta susține că achizițiile de servicii și bunuri de mai sus, pentru care autoritățile fiscale au limitat dreptul de deducere a TVA aferentă, au în vedere activitatea generală a societății, achiziția acestora fiind utilizată în scopul desfășurării activităților economice ale acesteia, care dau naștere dreptului de deducere a TVA, iar cel puțin în parte, acestea intră în prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul activității economice avute în vedere.

În concluzie, societatea susține că există o legătură directă și imediată între achizițiile sale și activitatea de exploatare desfășurată de societate și că deține facturi corect întocmite pentru aceste achiziții, aspect ce nu a fost adus în discuție sau contestat de organele de inspecție fiscală, și consideră că, societatea îndeplinește atât condițiile de fond cât și condițiile de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA. În subsidiar, reprezentantul petentei menționează că în jurisprudența europeană s-a stabilit că nici măcar utilizarea imediată a bunurilor de investiții cu titlu gratuit nu repune în discuție legătura directă și imediată care există între operațiunile în amonte și cele în aval care dau drept de deducere, cu ansamblul activităților economice ale persoanei impozabile și, prin urmare, această utilizare nu are niciun efect asupra existenței unui drept de deducere a TVA (a se vedea Hotărârea Sveda UAB, C-126/14, pct 34).

Societatea afirmă că nu s-a pus problema ca terenul să fie folosit pentru activități care nu dau drept de deducere și consideră că, o ajustare ulterioară a dreptului de deducere a TVA în acest caz nu își găsește justificare.

c) Cu privire la TVA în sumă de X3 lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere

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

(i) Referitor la operațiunile scutite fără drept de deducere (compensații/ despăgubiri material lemnos)

Societatea menționează că actele normative care reglementează cadrul de acordare și utilizare a compensațiilor reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamente silvice care determină limitări în recoltarea de masă lemnoasă, nu interzic definitiv efectuarea exploatărilor forestiere. Astfel, prin HG 447/2017 se reglementează în mod explicit o perioadă determinată de timp pentru acordarea acestor compensații „până la data de 31 decembrie 2020, inclusiv”, fapt care nu a fost consemnat de către autoritățile fiscale în cadrul actelor administrativ-fiscale contestate.

Contestatară precizează că subvențiile/compensațiile încasate de la Garda Forestieră nu reprezintă elemente de natură să intre în baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii sau operațiuni asimilate, nu sunt legate în mod direct de prețul de valorificare al produselor (masă lemnoasă/puieti) rezultate din exploatarea fondului forestier din patrimoniu societății, respectiv nu cumpărătorii sunt beneficiarii acestor subvenții/compensații. Societatea afirmă că aceste compensații nu reprezintă operațiuni scutite fără drept de deducere.

În interpretarea prevederilor legale, societatea notează că pentru ca o operațiune să fie considerată scutită de TVA fără drept de deducere, acesta trebuie să reprezinte în primul rând o prestare de servicii/livrare de bunuri sau o operațiune asimilată livrărilor/prestărilor, contra cost, iar în speță pentru compensațiile primite de societate, nu se poate identifica o contraprestație din partea societății. Astfel, aceste încasări de la Garda Forestieră reprezintă operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a TVA și nici nu reprezintă operațiuni scutite fără drept de deducere din punct de vedere al TVA.

(ii) Referitor la operațiunile scutite fără drept de deducere (fond cinegetic/ tarife de gestionare fond cinegetic, compensații fond vânătoare, taxă de fond cinegetic)

Societatea susține că același tratament fiscal ca la compensațiile primite de la Garda Forestieră, se aplică și în legătură cu taxa de fond cinegetic și invocă Legea 407/2006 a vânătorii și a protecției fondului cinegetic, art. 1, art. 9 și art. 15.

Aceasta mai afirmă că pentru a confirma implicațiile de TVA relevante, autoritățile fiscale aveau obligația de a determina dacă taxa privind fondul cinegetic reprezintă o operațiune cu plată în sensul art. 268, alin. (1), lit. a) din Codul Fiscal și dacă veniturile obținute din colectarea taxei pot fi calificate drept operațiuni impozabile în sensul art. 268 din Codul Fiscal, urmând ca mai apoi să observe dacă această operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA este considerată taxabilă sau scutită de TVA (cu sau fără drept de deducere).

Nu există posibilitatea considerării altor operațiuni în afara celor specific reglementate la art. 292 din Codul Fiscal ca operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.

Petenta consideră că operațiunile în speță nu intră în sfera de aplicare a TVA și nu este vorba despre operațiuni scutite de TVA, fără drept de deducere, deoarece nu există o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, X primind aceste tarife în calitate de proprietar al terenului, neputându-se identifica o contraprestație din partea Societății pentru încasarea lor.

De asemenea, aceasta consideră că pro rata poate fi aplicată doar în cazul achizițiilor destinate unei utilizări mixte, situație în care nu se regăsește, și că tranzacțiile care determină deducerea TVA pe bază de pro rată nu au în vedere operațiunile în afara sferei de TVA, astfel că, taxa privind fondul cinegetic nefăcând parte din categoria operațiunilor care se afla în afara sferei de TVA, acestea nu i se pot aplica regulile de la art. 300 cu privire la deducerea pe bază de pro rată de TVA. Mai mult, susține contestatară, nu s-a pus problema ca achizițiile de bunuri și servicii efectuate de către Societate să fie folosite pentru alt fel de activități decât cele care dau drept de deducere și afirmă că întreg fondul forestier din proprietatea sa este utilizat în scopul operațiunilor impozabile.

(iii) Referitor la operațiunile scutite fără drept de deducere „pagube constatate în urma verificărilor”

Societatea susține că același tratament fiscal ca în cazul compensațiilor primite de la Garda Forestieră și al taxei de fond cinegetic se aplică și în legătură cu pagubele constatate

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

În urma verificărilor, aceste venituri nefiind elemente de natură să intre în baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii sau operațiuni asimilate, fiind operațiuni în afara sferei de TVA și neavând legătură cu suprafața de 750 ha achiziționată de la M SRL, situată în extravilanul comunei R județul D.

Petenta consideră că aceste elemente nu reprezintă nici operațiuni scutite fără drept de deducere din punct de vedere al TVA, așa cum sunt reglementate la art. 292 din Codul Fiscal, pentru aceste fonduri încasate neputându-se identifica o contraprestație din partea Societății pentru încasarea lor. Contestatara mai susține că nu s-a pus problema ca achizițiile de bunuri și servicii efectuate de către societate să fie folosite pentru alt fel de activități decât cele care dau drept de deducere și afirmă că întreg fondul forestier din proprietatea sa este utilizat în scopul operațiunilor impozabile.

d) Cu privire la TVA în sumă de X4 lei pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere

În ceea ce privește ajustarea în favoarea Statului pe bază de pro rată, a TVA aferentă achiziției terenului situat în județul D, comuna R, deoarece X ar desfășura atât operațiuni taxabile (din exploatarea și vânzarea de masă lemnoasă și puieți), cât și operațiuni scutite fără drept de deducere (din „tarife de gestionare fond cinegetic”, „compensații fond vânătoare”, „contravaloarea pagube constatate în urma verificărilor”, „despăgubiri material lemnoas”), reprezentantul societății susține, că nu a desfășurat operațiuni scutite fără drept de deducere și ca atare nu i se poate aplica o ajustare de TVA în favoarea statului.

3. Considerente cu privire la înregistrarea de sedii secundare

Petenta afirmă că locul unde X își desfășoară activitatea economică propriu-zisă, locul unde sunt adoptate deciziile esențiale privind managementul, unde sunt exercitate funcțiile administrației sale centrale, unde sunt încheiate contractele relevante pentru desfășurarea activității economice deopotrivă cu clienții și furnizorii săi, este sediul social înregistrat în jud. X, mun. X, Cal. Feldioarei, nr. 18, Clădire Administrativă - Biroul nr. 5, et. parter și nu locul unde se găsesc terenurile și că organele fiscale nu pot impune societății obligația de a-și înregistra ca sediu secundar terenurile forestiere întrucât terenurile deținute reprezintă doar niște active prin intermediul cărora își desfășoară activitatea economică propriu-zisă.

Aceasta precizează că organele de inspecție fiscală nu consemnează argumente relevante potrivit cărora terenurile forestiere ar deveni în fapt puncte de lucru/sedii secundare.

4. În temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației.

Cu adresa nr. 11763/13.07.2020, contribuabilul a fost informat că susținerea orală a contestației a fost programată în data de 23.07.2020, ora 10, la sediul D.G.R.F.P. X. Având în vedere faptul că adresa a fost comunicată societății abia în data de 23.07.2020, cu adresa nr. 1063 din data de 24.07.2020 societatea a solicitat reprogramarea susținerii orale, solicitare în urma căreia societății i-a fost transmisă adresa nr. 11763/29.07.2020, prin care a fost înștiințată că susținerea orală a contestației a fost reprogramată pentru data de 03.09.2020, ora 10:00.

Susținerea orală a avut loc la data și ora stabilite, prin intermediul mijloacelor electronice de comunicare la distanță (telefon), cu acest prilej fiind întocmită Minuta ședinței înregistrată la D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații 1 sub nr. 11763/ 03.09.2020, anexată la dosar.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2020, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. o TVA suplimentară de plată în sumă totală de X5, perioada verificată fiind 01.01.2017-31.03.2019.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2020, care a stat la

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

baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2020 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a efectuat în baza Deciziei de reverificare nr. F-Y/07.02.2020, decizie ce a fost emisă ca urmare a existenței unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale anterioare (prin care s-a emis Decizia de impunere nr. F-Z/29.08.2019), care influențează rezultatele acesteia, constând în: anexe la facturile prin care se facturează „taxă gestionare fond cinegetic”, din care rezultă că terenul forestier în suprafață de 750 ha achiziționat în anul 2017 este utilizat atât pentru operațiuni taxabile, cât și pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, cu consecințe fiscale asupra TVA.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii” cod CAEN 6810, iar în perioada verificată activitatea desfășurată de contribuabil constă atât în obținere de venituri din comercializarea de material lemnos– operațiuni taxabile supuse taxării inverse, precum și din venituri obținute din: tarife gestionare fond cinegetic, compensații fond vânătoare (gestionare fond cinegetic), contravaloare pagube constatate în urma verificărilor, despăgubiri material lemnos– operațiuni scutite fără drept de deducere. Societatea obține aceste venituri aferent imobilelor „terenuri” deținute în proprietate, achiziționate în baza contractelor de vânzare-cumpărare autentificate notarial în anul 2010 și în 2017, după cum urmează:

- teren achiziționat de la G Soare Mihai și G Ioan, în baza contractului de vânzare–cumpărare autentificat la BNP TF sub nr. 1097/16.09.2010, respectiv: parcele de teren forestier, drum forestier și vegetație forestieră– situate în extravilanul com. S, jud. A, în suprafață totală de 36.333.000 mp (3.633 ha și 3.000 mp), identificate sub nr. cad 792/1 (4.510.336 mp), nr. cad 794 (19.572.846 mp) și nr. cad 793 (12.249.818 mp), valoarea acestuia, în sumă de X6 lei, fiind evidențiată în contul 211;

- teren pădure- achiziționat de la furnizorul SC M INTERNATIONAL SA în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat la Societatea Profesională Notarială CM și GA sub nr. 116/31.01.2017, situat în extravilanul loc. R, jud. D, în suprafață totală de 7.500.000 mp (750 ha), a cărui valoare, în sumă de X7 lei, a fost evidențiată în contul 211, după cum urmează:

- teren pădure în suprafață de 3.861.233 mp (3.860.674 mp din măsurători), înscris în CF nr. 71796 a loc. R, cu nr. cadastral 1301, reprezentând parcela 19, 20, 21/5 din tarlăua 6;

- teren pădure în suprafață de 2.283.283 mp (2.283.307 mp din măsurători), înscris în CF nr. 71798 a loc. R, cu nr. cadastral 1302, reprezentând parcela 2, 27 din tarlăua 7;

- teren pădure în suprafață de 1.355.484 mp (1.355.373 mp din măsurători), înscris în CF nr. 71797 a loc. R, cu nr. cadastral 1300, reprezentând parcela 28, 29, 30/2 din tarlăua 8.

În urma verificării efectuate echipa de control a constatat următoarele aspecte cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de societate:

1) Diferența de TVA pentru care societatea nu are drept de deducere, în sumă de X1 lei

Organele de control precizează că în perioada supusă inspecției fiscale societatea a achiziționat de la furnizorul SC M INTERNATIONAL SA Galati, jud. Galati– CIF: X, un imobil reprezentând teren pădure în valoare totală de X8 lei, pentru care a dedus TVA în sumă totală de X9 lei prin mecanismul taxării inverse, TVA aferentă fiind evidențiată atât ca taxa deductibilă, cât și ca taxă colectată.

Potrivit informațiilor și documentelor primite de la Ministerul Apelor și Pădurilor– Garda Forestieră Ploiești, jud. Prahova și Primăria R, jud. D, inspectorii fiscali au constatat faptul că societatea a beneficiat de compensații reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor de protective stabilite prin amanajamentele silvice care determină restricții în recoltarea de masă lemnoasă, în baza HG nr. 447/2017. De asemenea, societatea a beneficiat de scutire la plata impozitului pentru terenul aflat în evidențele Primăriei R, jud. D (total 7.500.000 mp), începând cu anul 2018 pentru suprafața

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

de 3.438.000 mp.

Organele de control au reținut astfel că pentru suprafața de 343,8 ha deținută în R, jud. D, pentru care există restricții în recoltarea masei lemnoase, societatea desfășoară activități care nu sunt cuprinse în sfera de aplicare a TVA, SC X SRL, neîncadrându-se în categoria persoanelor impozabile care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri și, în consecință, acest teren nu poate genera operațiuni impozabile.

Drept urmare, în aplicarea prevederilor art. 269 alin. (1) și (2), art. 331 alin. (3), art. 297 alin. (4) lit. a) și lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se concluzionează că pentru TVA aferentă achiziționării suprafeței de 343,80 ha deținută în R, jud. D, societatea nu are drept de deducere. În baza prevederilor art. 300, alin. (2) din Legea nr. 227/2015, echipa de control a procedat la calcularea TVA aferentă terenului pe care societatea nu are drept să îl exploateze și a constituit ca diferență TVA în sumă de X1 lei.

2) Diferența de TVA pentru care societatea nu are drept de deducere, în sumă de X2 lei

Organele de control au constatat că societatea a înregistrat și declarat achiziții de servicii și/sau bunuri aferente întregii activități derulate, TVA deductibilă aferentă acestor achiziții fiind conform jurnalului de cumpărări pentru perioada 01.01.2017-31.03.2019 în sumă de: X10 lei/an 2017, X11 lei/an 2018 și X11 lei/triml/2019.

Totodată, s-a constatat că societatea a achiziționat de la furnizorul SC M INTERNATIONAL SA terenuri pădure, în suprafață totală de 7.500.000 mp (750 ha) și mai deține în proprietate teren achiziționat de la o persoană fizică în suprafață totală de 36.333.000 mp (3.633 ha și 3.000 mp).

Potrivit informațiilor și documentelor primite de la Ministerul Apelor și Pădurilor– Garda Forestieră Ploiești, jud. Prahova și Primăria R, jud. D, inspectorii fiscali au constatat faptul că societatea a beneficiat de compensații reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor de protective stabilite prin amanajamentele silvice care determină restricții în recoltarea de masă lemnoasă, în baza HG nr. 447/2017 pentru terenul deținut în jud. D în suprafață de 343,80 ha și în jud. A în suprafață de 1.239,27 ha. De asemenea, societatea a beneficiat de scutire la plata impozitului pentru terenul aflat în evidențele Primăriei R, jud. D (total 7.500.000 mp), începând cu anul 2018 pentru suprafața de 3.438.000 mp și de scutirea la plata impozitului pentru terenul aflat în evidențele Primăriei S, jud. A (total 36.333.000 mp), pentru suprafața de 12.474.900 mp începând cu anul 2017.

S-a constatat astfel că, pentru suprafața totală de teren de 1.591,29 ha (343,8 ha R+ 1.247,49 ha S), pentru care există restricții în recoltarea masei lemnoase, societatea desfășoară activități care nu sunt cuprinse în sfera de aplicare a TVA, SC X SRL neîncadrându-se în categoria persoanelor impozabile care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri și, în consecință aceste terenuri nu pot genera operațiuni impozabile.

Drept urmare, având în vedere faptul că societatea a obținut atât venituri din operațiuni taxabile, cât și venituri din operațiuni scutite fără drept de deducere, organele de control au concluzionat că aceasta este persoană parțial impozabilă (doar o parte a terenurilor forestiere deținute de societate contribuind la realizarea de operațiuni taxabile), și au procedat la calcularea ponderii suprafețelor de teren protejate și/sau scutite de impozit pe teren deținut, în totalul terenurilor de deținute de societate, rezultând faptul că din total taxă deductibilă, pentru perioada ian. 2017-martie 2019, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de X2 lei.

3) Diferența de TVA pentru care societatea nu are drept de deducere, în sumă de X3 lei

Așa cum s-a prezentat anterior, în urma verificărilor efectuate s-a constatat faptul că societatea a desfășurat activități economice în calitate de persoană parțial impozabilă, constând atât în operațiuni cu drept de deducere (exploatare masă lemnoasă, puietii), cât și în operațiuni fără drept de deducere (taxă fond cinegetic), rezultând faptul că este persoană impozabilă cu regim mixt.

Având în vedere prevederile art. 300 alin. (1), alin. (5), alin. (20) din Legea 227/2015

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

privind Codul Fiscal, organul de control a procedat la calcularea pro ratei pentru persoanele impozabile cu regim mixt, prin calcularea raportului între veniturilor aferente operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere – la numărător, și total venituri – la numitor, astfel cum este prevăzut la art. 300 alin. 6) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Organul de inspecție fiscală a aplicat pro rata la TVA aferentă achizițiilor de servicii și/sau bunuri destinate suprafeței de 2.791 ha (4.383 ha total suprafață deținută – 1.591,29 total ha protejate) și a stabilit TVA fără drept de deducere în sumă de X3 lei. Deoarece în anul 2017 societatea nu a evidențiat venituri din operațiuni scutite fără drept de deducere (taxă fond cinegetic), pentru acest an nu s-a calculat pro rata.

Echipa de inspecție fiscală precizează că pentru perioada ianuarie-martie 2019, a aplicat pro rata definitivă calculată pentru anul 2018, în conformitate cu prevederile art. 300, alin. (9) și alin. (11) din Legea 227/2015, privind Codul fiscal, urmând ca la sfârșitul anului 2019 contribuabilul să calculeze pro rata definitivă, conform alin. (8) al art. 300 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, iar diferența dintre taxa de dedus determinată definitiv și taxa dedusă pe bază de pro rată provizorie să fie înscrisă în decontul de TVA aferent ultimei perioade fiscale, la rândul de regularizări, conform dispozițiilor art 300 alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

4) Diferența de TVA pentru care societatea nu are drept de deducere, în sumă totală de X4 lei

Organele de control precizează că societatea verificată a achiziționat teren- pădure de la SC M INTERNATIONAL SA în baza facturii nr. 18 /31.01.2017, în valoare de X8 lei, și a aplicat taxarea inversă pentru TVA în sumă de X9 lei.

Acest teren se încadrează în categoria bunurilor de capital, așa cum sunt definite de art. 300, alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, fapt pentru care, aferent parcelei în suprafață de 366,20 ha (750 ha total suprafața – 383,8 ha protejată), care concură la realizarea de activități economice, atât prin obținerea de operațiuni taxabile, cât și a celor scutite fără drept de deducere, organul de control a procedat la aplicarea pro ratei obținând următoarele rezultate:

- TVA dedusă aferentă terenului în suprafață de 750 ha, R= X9 lei;
- TVA aferentă terenului în suprafață de 383,80 ha, care nu concură la realizarea de activități economice, fără drept de deducere a TVA= X1 lei;
- diferență TVA aferentă terenului care concură la realizarea de activități economice, atât pentru operațiuni taxabile, cât și pentru operațiuni scutite fără drept de deducere (366,20 ha)= X9 lei - X1 lei = X12 lei;
- ajustare TVA= X12 lei/20 ani=X13 lei/an – ajustare negativă, pe o perioadă de 20 ani.

Întrucât suprafața de teren de 366,20 ha este utilizată de societate pentru a realiza activități economice, atât pentru operațiuni taxabile, cât și pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru anul 2018 organul de control a procedat la aplicarea pro-ratei asupra cotei de TVA anuale:

$X13 \times 87.45 \% \text{ (pro rata an 2018)} = X14 \text{ lei}$

$X13 - X14 = X4 \text{ lei}$ - TVA fără drept de deducere în 2018.

Organele de control menționează că din totalul taxei suplimentare rezultată în urma controlului, în sumă de T lei (X1 lei+ X2 lei+ X3 lei+ X4 lei), organul de control a ținut cont de diferențele constituite prin Decizia de impunere nr. F-Z/29.08.2019, întocmită cu prilejul inspecției anterioare, diferențe rezultate prin aplicarea pro ratei în perioada ianuarie 2017-martie 2019, în sumă totală de X15 lei.

Urmare a reverificării efectuate, echipa de control a stabilit diferențe totale pentru TVA în sumă de X5 lei (T lei– X15 lei), aferente unei baze impozabile suplimentare în sumă de X16 lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele

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

prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) ASPECTE DE PROCEDURĂ

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă susținerile petentei privind nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate.

În fapt, prin contestația formulată societatea consideră că temeiurile legale în baza cărora a fost stabilită TVA de plată suplimentară sunt neclare și insuficiente, fapt ce o pune în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la legalitatea sumelor de TVA stabilite de organul fiscal. Aceasta afirmă că au fost încălcate regulile procedural fiscale reglementate prin Codul de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează conținutul și motivarea actelor administrativ-fiscale, și invocă prevederile art. 46 și ale art. 49 din acest act normativ.

Petenta afirmă că organele de inspecție fiscală nu consemnează argumente relevante potrivit cărora achizițiile înregistrate în deconturile de TVA depuse pentru perioada 01.01.2017- 31.03.2019, aferent cărora Societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA ar fi aferente veniturilor „din operațiuni fără drept de deducere (fond cinegetic)” și consideră că în mod nejustificat s-a procedat la neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea pro ratei, fără să se rețină constatări obiective care să poată fi reținute ca probe, sau fără să se motiveze în fapt neacordarea dreptului de deducere al taxei, prin utilizarea pro ratei de TVA, în baza situației de fapt concrete și a legislației relevante aplicabile în legătură cu activitatea de exploatare a masei lemnoase.

Reprezentantul societății mai afirmă că Decizia de impunere nu cuprinde o prezentare a motivelor de fapt care ar sta la baza impunerii, ci doar o trecere în revistă a prevederilor legislației fiscale în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit impunerea suplimentară.

În drept, în ceea ce privește forma și conținutul actului administrativ fiscal, sunt incidente prevederile art. 46 și art. 97 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

[...]

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;**
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;**
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;**
- d) obiectul actului administrativ fiscal;**
- e) motivele de fapt;**
- f) temeiul de drept;**
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;**
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;**
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;**
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.**

art. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din

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

Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să cuprindă vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

De asemenea, conținutul și modul de completare a formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice” sunt reglementate prin Ordinul 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere, care la Anexa 2 precizează:

“Formularul “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice” reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se completează la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a stabilirii de obligații fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate și înscrise în raportul de inspecție fiscală, întocmit la încheierea acesteia.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice se întocmește de către organul de inspecție fiscală, se avizează de șeful de serviciu și se aprobă de conducătorul structurii de inspecție fiscală.”

[...]

2.1.2. “Motivul de fapt”: se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. “Temeiul de drept”: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constat.”

Organul de soluționare constată că decizia de impunere atacată conține elementele precizate de legiuitor la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală și a fost emisă conform formularului aprobat prin Ordinul nr. 3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”.

Astfel, din conținutul actului rezultă că toate rubricile stabilite în acest formular sunt respectate și sunt completate, se regăsesc toate mențiunile specifice speței privind denumirea contribuabilului, elementele concrete de fapt care au permis organului fiscal să încadreze în drept situația contribuabilului, obligațiile stabilite prin decizia de impunere, în total și pe elemente componente. În speță rubrica privind „Motivul de fapt” este completată pentru fiecare creanță fiscală conform acestor instrucțiuni și reprezintă ceea ce organul fiscal a stabilit în urma tuturor verificărilor efectuate, expuse pe larg în raportul de inspecție fiscală, conform art. 131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că:

„art. 131 **Rezultatul inspecției fiscale**

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de*

inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.”

În susținere reprezentantul societății invocă art. 41 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, care consacră dreptul la bună administrare și consideră că actele administrative emise de organele de inspecție fiscală ar putea fi afectate de vicii de formă, fapt care contravine prevederilor Codului de procedură fiscală:

„art. 41

(1) Orice persoana are dreptul de a beneficia, în ce privește problemele sale, de un tratament imparțial, echitabil și într-un termen rezonabil din partea instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii.

(2) Acest drept include în principal: (...)

c) obligația administrației de a-și motiva deciziile.”

Contestatarea mai face trimitere și la Hotărâri ale CEDO (Hotărârea CEDO Werner din 24 noiembrie 1997; Hotărârea CEDO Foucher din 18 martie 1997, Hotărârea CEDO Bulut din 22 februarie 1996, Hotărârea CEDO Van Der Hurk din 19 aprilie 1994, Hotărârea CEDO Kruska din 19 aprilie 1993, Hotărârea CEDO Ruiz Torija din 9 decembrie 1994, Hotărârea CEDO Dombo Beheer B.V. din 27 octombrie 1993) și afirmă că obligația de motivare a deciziilor este singurul mijloc prin care se poate verifica respectarea drepturilor menționate, precum și că, dacă motivarea are un caracter formal și nu unul efectiv, acesta echivalează cu lipsa motivării.

Societatea invocă Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-41/1969 ACF Chemiefarma NV v Commission of the European Communities și Deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1580/11.04.2008 și nr. 2732/27.06.2008.

Ori, în ceea ce privește susținerea societății contestată potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu și-au motivat decizia de impunere pe bază de probe/constatări, că nu a prezentat motive concrete care să demonstreze în mod incontestabil opinia reținută în decizia de impunere, se constată faptul că acest argument nu poate fi avut în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au furnizat motivațiile care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare și care s-au fundamentat pe documente oferite de agentul economic, stabilirea obligațiilor suplimentare fiind rezultatul propriului demers de interpretare și aplicare a legii la situația de fapt.

Așadar, din analiza raportului de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție au stabilit suplimentar TVA în sarcina petentei în baza documentelor și informațiilor prezentate de aceasta, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală și a anexelor la acesta, în care sunt prezentate aspectele care au dus la stabilirea obligațiilor suplimentare evidențiate în decizia de impunere contestată.

Drept urmare, organul de soluționare nu poate reține susținerea petentei că nu au fost respectate condițiile privind motivarea actului administrativ fiscal și că astfel organul fiscal a produs o vătămare a Societății, care constă în reținerea unei stări de fapt fiscale contrare realității, vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea deciziei de impunere contestate, aceasta nefiind conformă cu situația de fapt.

Nu poate fi reținută nici susținerea contestatarii că echipa de control nu a reținut niciun motiv de fapt pentru respingerea la deducere a TVA și că sunt incidente dispozițiile art. 46 alin. (2) lit. e) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

[...]

e) motivele de fapt;”

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

aceasta fiind nefondată, decizia de impunere contestată fiind emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în care sunt indicate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de către inspectorii fiscali.

Cu privire la invocarea nulității actului administrativ atacat pentru încălcarea prevederilor art. 46 alin. (2) lit. e) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se reține că potrivit prevederilor art. 49 din același act normativ, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, respectiv:

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Prin urmare, numai actul administrativ fiscal emis cu încălcarea prevederilor privind competența, sau din care lipsesc numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, obiectul actului administrativ sau semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului, nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci poate determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130). Ori, așa cum am arătat anterior, criticile petentei privind motivarea în fapt a actului administrativ fiscal nu sunt fondate, astfel că nu poate fi discutată nici anulabilitatea actului administrativ fiscal.

În concluzie, în speță, nu poate fi vorba de nulitatea actelor emise în urma inspecției fiscale, câtă vreme acestea conțin elementele obligatorii prevăzute de legea fiscală, sunt emise de organul competent, nu sunt afectate de o gravă și evidentă eroare, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare urmând a proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B) PE FOND

B.1. Referitor la TVA în sumă de X1 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă societatea contestatoare și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere pentru TVA aferentă achiziției de teren- pădure, în condițiile în care aceasta știa de la momentul achiziției că pentru o parte din aceste păduri există restricții în recoltare a masei lemnoase și nu a probat că desfășoară activități în sfera de aplicare a TVA în legătură cu suprafețele pentru care există restricții în recoltarea masei lemnoase.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada supusă inspecției, SC X SRL, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, a achiziționat de la furnizorul SC M INTERNATIONAL SA, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat la Societatea Profesională Notarială CM și GA sub nr. 116/31.01.2017, teren- pădure situat în extravilanul loc. R, jud. D, în suprafață totală de 7.500.000 mp (750

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

ha), după cum urmează:

- teren pădure în suprafață de 3.861.233 mp (3.860.674 mp din măsurători), înscris în CF nr. 71796 a loc. R, cu nr. cadastral 1301, reprezentând parcela 19, 20, 21/5 din tarlăua 6;
- teren pădure în suprafață de 2.283.283 mp (2.283.307 mp din măsurători), înscris în CF nr. 71798 a loc. R, cu nr. cadastral 1302, reprezentând parcela 2, 27 din tarlăua 7;
- teren pădure în suprafață de 1.355.484 mp (1.355.373 mp din măsurători), înscris în CF nr. 71797 a loc. R, cu nr. cadastral 1300, reprezentând parcela 28, 29, 30/2 din tarlăua 8.

Valoare totală de achiziție a terenului este de X8 lei, iar societatea a dedus TVA în sumă totală de X9 lei prin mecanismul taxării inverse, TVA aferentă fiind evidențiată atât ca taxă deductibilă, cât și ca TVA colectată.

În baza informațiilor și documentelor primite de la Ministerul Apelor și Pădurilor– Garda Forestieră Ploiești, jud. Prahova și Primăria R, jud. D, inspectorii fiscali au constatat faptul că pentru suprafața de 343,8 ha deținute în loc. R, jud. D societatea a beneficiat de compensații reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor protective stabilite prin amenajamentele silvice care determină restricții în recoltarea de masă lemnoasă, în baza HG nr. 447/2017 și de scutire la plata impozitului pentru teren începând cu anul 2018.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au concluzionat că societatea are calitatea de persoană parțial impozabilă, calitate care derivă din restricțiile impuse de HG nr. 447/2017 pentru exploatarea masei lemnoase, referitoare la zonele de păduri supuse regimului de conservare deosebită, pentru care sunt interzise asemenea operațiuni, în contrapartida restricțiilor proprietarul beneficiind de ajutoare financiare de stat, compensații.

Organele de control au reținut că pentru suprafața de 343,8 ha deținută în R, jud. D, pentru care există restricții în recoltarea masei lemnoase, SC X SRL nu desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri taxabile, drept pentru care au procedat la calcularea TVA aferentă terenului pe care societatea nu are drept să îl exploateze și au constituit ca diferență **TVA în sumă de X1 lei.**

În susținerea contestației, petenta apreciază că opinia autorităților fiscale potrivit căreia pe suprafața de teren protejată conform funcțiilor protective stabilite prin amenajamentele silvice, Societatea nu desfășoară activități economice și, în consecință, ar deveni persoană parțial impozabilă, este eronată și lipsită de temei legal.

În drept, referitor la calitatea de persoană impozabilă din prisma TVA, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată **persoană impozabilă** orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, **activități economice** de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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

În conformitate cu aceste dispoziții legale, este persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice; noțiunea de activitate economică nu include activități desfășurate cu caracter ocazional, legiuitorul prevăzând în mod expres că activitățile trebuie să aibă caracter de continuitate.

În cauză, se reține că în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, societatea a obținut venituri din comercializarea de material lemnos– operațiuni în sfera TVA supuse taxării inverse, venituri din tarife gestionare fond cinegetic, compensații fond vânătoare (gestionare fond cinegetic)- operațiuni scutite fără

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

drept de deducere, precum și venituri reprezentând contravaloarea pagubelor constatate în urma verificărilor și despăgubiri material lemons – operațiuni care nu intră în sfera TVA.

În fapt, organele de control au constatat că din suprafața totală de 750 ha teren- pădure achiziționat de la SC M INTERNATIONAL SA, pentru suprafața de 343,8 ha deținută în loc. R, jud. D, există restricții în recoltarea masei lemnoase. Pentru această suprafață, societatea a primit de la Ministerul Apelor și Pădurilor – Garda Forestieră Ploiești, jud. Prahova compensații reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor protective stabilite prin amenajamentele silvice care determină restricții în recoltarea de masă lemnoasă, în baza HG nr. 447/2017. Aceste venituri nu sunt în sfera TVA, deci nu conferă societății calitatea de persoană impozabilă pentru suprafețele de pădure pentru care au fost încasate, organele de control constatând că societatea nu desfășoară activitate economică pentru suprafața de 343,8 ha de teren-pădure.

În speță, în susținerea contestației petenta afirmă că are obligația de a **curăța** și zonele de pădure protejate, lemnul rezultat fiind valorificat, iar operațiunile fiind taxabile și că a obținut venituri în sfera TVA din exploatarea masei lemnoase de pe aceste suprafețe, dar conform informațiilor din Actul de punere în valoare nr. 1344504/27.06.2018, pe suprafața protejată au avut loc doar lucrări de igienizare a pădurii, singurele permise de altfel pe aceste suprafețe, de pe aceste suprafețe nefiind obținute venituri cu caracter de continuitate. Astfel, deși conform facturii nr. ROMF005/01.08.2018, emisă către Asociația Ocolul Silvic C, anexată la contestație, petenta a obținut venituri taxabile din vânzarea a 74 mc masă lemnoasă din zona protejată, aceste venituri sunt **ocasionale**, iar lucrările de igienizare a pădurii nu constituie activitate economică de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate (acestea constau în recoltarea arborilor uscați/în curs de uscare, a celor doborâți de fenomene meteo sau atacați de dăunători – produse accidentale etc.), societatea neavând astfel calitatea de persoană impozabilă pentru toate terenurile deținute. De altfel, organul de soluționare reține că în anul 2018 de pe întreaga suprafață achiziționată de petentă de la SC M INTERNATIONAL SA (750 ha codru regulat+ zone protejate) s-a exploatat doar cantitatea de 74 mc, ceea ce vine în susținerea raționamentului că societatea nu intenționează să desfășoare activitate economică de exploatare a materialului lemnos de pe terenul achiziționat, și că efectuează doar lucrări de igienizare și conservare.

Deși afirmă că încă de la momentul achiziției a manifestat intenția de a desfășura activități economice constând în exploatarea și vânzarea de masă lemnoasă și puieți în legătură cu acest teren, societatea nu probează în nici un fel această susținere, având în vedere că încă de la momentul achiziției cunoștea faptul că o suprafață de 343,8 ha intră în categoria de păduri supuse regimului de conservare deosebită, pentru care există limitări în ceea ce privește posibilitatea de recoltare a masei lemnoase. Astfel, așa cum petenta însăși precizează, la momentul achiziției terenului, era întocmit un amenajament silvic de către societatea FGP SRL, valabil pentru perioada 2009- 2018, care prevedea că din totalul de 750 ha deținute în extravilanul comunei R, jud. D, o suprafață de 343,8 ha intră în categoria de „păduri supuse regimului de conservare deosebită”, pentru care există limitări în ceea ce privește posibilitatea de recoltare a masei lemnoase, iar restul de 405,9 ha intră în categoria de „codru regulat”, pentru care nu există astfel de limitări. Totodată, prin amenajamentul silvic nr. 20, întocmit în data de 20.02.2018 de către societatea FGP SRL, valabil pentru perioada 2019- 2028, se prevede că din totalul de 750 ha deținute în extravilanul comunei R, jud. D, o suprafață de 341,25 ha intră în categoria de „păduri supuse regimului de conservare deosebită”.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, echipa de control a concluzionat că pentru anumite suprafețe clar delimitate și cunoscute de contribuabil încă de la momentul achiziției terenului- pădure (ianuarie 2017), pentru o anumită perioadă de timp, nu poate desfășura activitate de exploatare forestieră, fapt care nu este contrazis de către societatea verificată.

Petenta afirmă că prin compararea celor două tabele din Amenajamentele silvice se poate constata faptul că suprafețele pentru care există limitări de recoltare a masei lemnoase sunt diferite, respectiv în anul 2009 sunt 33 unități amenajistice și în 2019 sunt 34 unități

amenajistice, în sensul că anumite suprafețe au ieșit din zona de protecție deosebită și alte suprafețe au intrat în zona de protecție deosebită. Referitor la această afirmație se constată că în fapt, per ansamblu, zonele de protecție sunt aceleași, cu mici variații, iar conform documentelor la dosar în perioada 2017-2019 societatea a beneficiat de compensații și scutiri pentru suprafața de 343,80 ha din R, jud. D după cum urmează:

- prin adresa nr. 1827/14.02.2020, întocmită de MINISTERUL APELOR ȘI PĂDURILOR– GARDA FORESTIERĂ Ploiești, jud. Prahova, înregistrată la AJFP X- Inspekția fiscală sub nr. 824/17.02.2020, s-a comunicat faptul că în perioada 2017-2019 societatea a beneficiat de compensații reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamentele silvice care determină restricții în recoltarea de masă lemnoasă, în baza HG nr. 447/2017, pentru suprafața de 343,80 ha în jud. D (pentru anul 2019 nu s-a efectuat plata până la data întocmirii adresei);
- prin adresa nr. 1402/18.02.2020 întocmită de PRIMARIA R, jud. D, înregistrată la AJFP X- Inspekția fiscală sub nr. 823/24.02.2020, se comunică faptul că societatea a beneficiat de scutirea de plata impozitului pentru terenul aflat în evidențele acesteia (total 7.500.000 mp), începând cu anul 2018, pentru suprafața de 3.438.000 mp.

Organul de soluționare reține ca eronate afirmațiile petentei că „*activitatea ce a fost presupusă în mod eronat drept activitate neeconomică de către autoritățile fiscale și care a condus la calificarea Societății drept persoană parțial impozabilă se referă la încasarea de la nivelul X a compensațiilor primite de la Garda Forestieră în raport cu zona de teren protejată conform funcțiilor protective stabilite prin amenajamentul silvic.*”, respectiv că „*echipa de inspekție fiscală argumentează refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA plătită de către Societate la momentul achiziției terenului forestier din comuna R, jud. D, exclusiv în raport cu compensațiile de care beneficiază X pentru suprafața de teren protejată conform legislației în vigoare, cu limitări specifice de recoltare a masei lemnoase conform funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamentele silvice, respectiv compensațiile primite de la Garda Forestieră și scutirea de impozit pe teren admisă de Primăria R pe perioada 01.01.2017 - 31.03.2019*”.

În fapt, echipa de inspekție fiscală nu a făcut nicio constatare în cadrul RIF prin care să susțină cele mai sus invocate de către petentă, precizările echipei de inspekție fiscală referitoare la compensații/scutirile de la plata impozitului pe teren de care a beneficiat SC X SRL, fiind făcute pentru a se marca faptul că, pentru aceleași suprafețele de pe care societatea nu le exploatează și de pe care nu recoltează produse, datorită funcțiilor de protecție, societatea a solicitat și i-a fost aprobată atât scutirea de impozit pe teren pentru suprafețele respective, de la Primăriile în raza cărora se află terenurile, cât și compensații (subvenții) de la Garda Forestieră, reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamente silvice. Existența acestor restricții de exploatare a terenurilor forestiere, din categoria celor achiziționate de contestatară, în condițiile reglementate de HG 447/2017, a determinat echipa de inspekție fiscală să constate că nu toată suprafața de teren achizițioată de către operatorul economic este destinată activității de obținere de venituri în sfera TVA, pe suprafața de 343,80 ha pădure deținută în R, jud. D, societatea desfășurând în perioada verificată doar activitate de **administrare de zone forestiere în scopul conservării**, care nu poate fi catalogată drept activitate economică.

Concluziile organelor de control au fost în sensul că „*Prin constatările efectuate de organul de control, acesta a analizat calitatea de persoană impozabilă, astfel cum sunt definite acestea la art. 269, alin. (2) din Codul fiscal, rezultând faptul ca pentru o parte a activității, contribuabilul nu are calitatea de persoană impozabilă, nefiind destinată unei activități economice prin caracteristica pădurii– conservare deosebită*”.

Astfel, din Raportul de inspekție fiscală, punctul 1) din „Motiv de fapt”, referitor la TVA în sumă totală de X1 lei, se reține că organele de control au constatat că societatea nu are drept de deducere deoarece pentru suprafața de 343,80 ha deținută în R, jud. D, pentru care

există restricții în recoltarea masei lemnoase, în accepțiunea prevederilor Codului fiscal, SC X SRL nu se încadrează în categoria persoanelor impozabile din punct de vedere a TVA.

Într-adevăr, așa cum afirmă și petenta, SC X SRL nu poate fi considerată persoană parțial impozabilă ca urmare a încasării compensațiilor de la Garda Forestieră/despăgubirilor, în speță reținându-se faptul că organele de control nu au considerat că petenta a devenit persoană parțial impozabilă deoarece încasează despăgubiri sau compensări ca urmare a unor obligații legale sau în baza clauzelor contractuale, cum în mod eronat susține petenta, ci pentru că pe o parte din suprafețele de pădure deținute nu desfășoară activități economice așa cum sunt ele definite la art. 269 alin. (2) din Legea 227/2015, antecitat.

Astfel, referitor la afirmația reprezentantului societății că „*pentru a te califica ca persoană parțial impozabilă este imperios necesar ca persoana respectivă să DESFĂȘOARE simultan două tipuri de activități: una economică așa cum este prevăzut la art. 268 din Codul Fiscal, dar și SĂ DESFĂȘOARE o activitate care nu intră în sfera de TVA*”, organul de soluționare reține că SC X SRL a desfășurat în perioada verificată pe de o parte activitate de exploatare a terenurilor forestiere în scopul obținerii de venituri din comercializarea de material lemons— operațiuni în sfera TVA, supuse taxării inverse, iar pe de altă parte activitate de administrare a zonelor de pădure din arii protejate, în scopul conservării acestora, activitate aferentă căreia nu a obținut venituri în sfera TVA cu caracter de continuitate.

În drept, cu privire la dreptul de deducere a TVA legiuitorul a prevăzut la art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că:

„*art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296”.

Din interpretarea acestor dispoziții rezultă că persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere doar pentru achizițiile destinate realizării de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, deci pentru operațiuni producătoare de venituri în sfera TVA, în valoarea cărora să se regăsească și valoarea achizițiilor pentru care se deduce TVA, astfel că, pentru procurarea de active care nu sunt achiziționate în scopul desfășurării unei activități economice, SC X SRL nu are calitatea de persoană impozabilă și implicit nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În speță este relevantă jurisprudența CJUE, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo, și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii***, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite ***dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la activități taxabile***.

De asemenea, la paragrafele 42 și 43 în cauza C-118/2011, Curtea a stabilit că ***persoana impozabilă poate deduce TVA-ul datorat în amonte pentru bunuri și servicii în măsura în care acestea din urmă sunt utilizate în cadrul activității sale economice***. Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, ***aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului*** (a se vedea în special Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rep., p. I-839, punctul 27).

În continuare, la paragraful 44 în cauza C-118/2011, pe care petenta însuși îl invocă, Curtea precizează că ***atunci când bunuri sau servicii dobândite de o persoană impozabilă sunt utilizate pentru operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nicio percepere a unei taxe aferente ieșirilor, nicio***

deducere a unei taxe aferente intrărilor (a se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24 și Hotărârea Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, citată anterior, punctul 28).

Prin urmare, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că este **obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, statele membre având posibilitatea de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să rezulte că bunurile și serviciile sunt achiziționate în beneficiul operațiunilor taxabile ale acestora.**

Astfel, chiar principiul neutralității TVA invocat de petentă presupune, în mod esențial, ca taxa colectată la fiecare tranzacție de către vânzători să se reflecte în taxa dedusă de către cumpărători, repercutându-se, la rândul său, în prețul bunurilor și serviciilor livrate de aceștia, **până la suportarea ei de către consumatorul final.** Rezultă că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el reacționând atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează bunuri și servicii, dar costul acestora nu se regăsește în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii. Astfel, **neutralitatea taxei implică și îndeplinirea condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile din amonte să se repercuteze în valoarea operațiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective,** așa cum rezultă și din prevederile art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, care condiționează deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, prin folosirea sintagmei *“dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: operațiuni taxabile”*.

Este evident că **principiul neutralității TVA nu se aplică în cazul societății contestatăre întrucât aceasta nu demonstrează că a taxat operațiuni în aval (la ieșire, către beneficiari ori consumatori finali) ca să beneficieze de drept de deducere pentru achizițiile din amonte necesare realizării operațiunilor taxate în aval.** Dimpotrivă, ar fi contrar principiului neutralității ca societatea contestată să beneficieze de drept de deducere pentru achizițiile necesare realizării unor activități neeconomice, din afara sferei TVA și pentru care nu se colectează TVA aferentă.

Prin urmare, faptul că SC X SRL are calitate de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA nu poate conferi societății contestatăre dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru orice achiziție efectuată, în lipsa unor dovezi clare care să demonstreze că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (ca persoana impozabilă să dețină documente justificative care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Reiese astfel din jurisprudența comunitară, că persoanele impozabile au obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere. Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă.

În speță se reține că societatea verificată face parte dintr-un grup de persoane impozabile afiliate care achiziționează păduri și zone despădurite în România, în scopul conservării acestora și a refacerii microclimatelor pentru dezvoltarea/repopularea cu specii de plante și animale originare, sens în care au fost dezvoltate diferite proiecte din fonduri europene, exploatarea masei lemnoase efectuându-se doar în scopul igienizării pădurilor.

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

Astfel de pe pagina de internet a Fundației Conservation C, se reține că „a fost fondată în anul 2009 de către 12 filantropi și conservatoriști cu scopul de a opri tăierile ilegale de pădure, precum și pentru a conserva o suprafață mare a pădurilor din Carpați, sub forma unei zone complet protejate, pentru generațiile viitoare. Acest lucru se face prin cumpărarea terenurilor și cesionarea drepturilor de vânțătoare, pentru protecția completă a tuturor elementelor naturale, din bani privați și publici.” Viziunea fundației este crearea unei zone protejate cu natură sălbatică de talie mondială în sudul Carpaților românești, suficient de mare ca să permită existența unor populații semnificative de carnivore mari și să permită, de asemenea, desfășurarea proceselor evolutive naturale. Proiectul include situl Natura 2000 Munții Făgăraș, Parcul Național Piatra Craiului și Munții Leaota, formând un total de peste 250.000 ha.

Se mai reține că în perioada 2013-2018 cifra de afaceri netă a SC X SRL a variat între 0 lei (în 2013 și 2014) și 69.120 lei (în 2018), în timp ce activele immobilizate au crescut (de la 36.964.930 lei în 2014 la 52.307.966 lei în 2018, la 31.03.2019 soldul contului 2111-Terenuri fiind de 50.567.354 lei), activitatea desfășurată de societate pentru toate terenurile deținute în proprietate (cele protejate și cele de pe care este permisă exploatarea) fiind nesemnificativă și limitându-se în principal la exploatarea pentru igienizare, societatea înregistrând pierdere netă în toată perioada de funcționare (pierdere în sumă de 404.055 lei în 2014, de 534.791 lei în 2015, de 630.483 lei în 2016, de 1.013.949 lei în 2017 și de 679.919 lei în 2018).

De asemenea, organul de soluționare reține că în PV 722/18.12.2019, la întrebarea privind scopul achiziției suprafeței de 750 ha de pădure, petenta a răspuns că „achizițiile efectuate de subscrisa sunt considerate **investiții pe termen lung, care până la data prezentei informări au un rezultat pozitiv prin prisma faptului că prețul de tranzacționare al imobilelor (...) a înregistrat o creștere importantă. Principalele aspecte cheie avute în vedere de către societate în desfășurarea activității economice sunt: sustenabilitatea economică, vânzare credite voluntare de carbon în actualul context european, posibilitatea accesării unor scheme de ajutor de stat pentru protecția pădurilor virgine sau pentru interdicțiile impuse proprietarilor care nu desfășoară activități de exploatare forestieră, posibilitatea accesării unor scheme de compensații private de care ar putea beneficia proprietarii de fond forestier care **aleg să includă bunurile imobile în zone de protecție**.** Ori, cu excepția vânzării de credite voluntare de carbon, activitate pe care oricum petenta nu a desfășurat-o pe perioada de aproape trei ani de la achiziția terenului (31.01.2017), petenta enumeră **scopuri care nu vizează desfășurarea unei activități în sfera TVA**, cu caracter de continuitate, iar obținerea compensațiilor pentru contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează datorită funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamentele silvice care determină restricții în recoltarea de masă lemnoasă sau pentru includerea bunurilor în zone de protecție, nu constituie un scop în sine, care să justifice înființarea unei societăți comerciale ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, cu atât mai mult cu cât ele nu se află în sfera TVA, sunt incerte și nu au caracter de continuitate (de exemplu prin HG 447/2017 fiind prevăzută acordarea compensațiilor doar până la 31.12.2020).

Societatea afirmă în susținerea contestației că nu se află în ipostaza de a nu mai putea desfășura activitate economică în sensul valorificării prin vânzare de masă lemnoasă și implicit a obținerii de venituri impozabile în sfera taxei pe valoare adăugată și că o persoană care acționează bunuri și/sau servicii în calitate de persoana impozabilă în vederea desfășurării unei activități economice, are drept de deducere a taxei chiar dacă acestea nu sunt utilizate imediat pentru această activitate economică și invocă Hotărârea Lennartz C-97/90 punctul 14, „o persoană de drept privat care achiziționează bunuri pentru nevoile unei activități economice în sensul articolului 4, face acest lucru în calitate de persoană plătitoare de impozit, chiar dacă bunurile nu sunt utilizate imediat pentru aceste activități economice.”

Referitor la invocarea de către petentă a jurisprudenței CJUE în cauza C-97/90 Lennartz, organul de soluționare reține că la punctul 2) din dispozitivul Hotărârii în această cauză, Curtea a deliberat în sensul că „2) Chestiunea de a ști dacă o persoană plătitoare de impozit, într-un caz special, a achiziționat bunuri pentru nevoile activităților sale economice în sensul articolului 4 din A șasea Directivă este o chestiune de fapt care trebuie apreciată

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

ținând seama de ansamblul elementelor speței, printre care sunt incluse natura bunurilor vizate și perioada scursă între achiziționarea bunurilor și utilizarea acestora în scopul activităților economice ale persoanei plătitoare de impozit". În consens cu precizările CJUE, în speță se reține că, deși afirmă că a achiziționat terenul pădure în scopul exploatării masei lemnoase, încă de la data achiziției societatea știa că aceste arii de pădure sunt protejate, iar conform Amenajamentelor de pădure anexate la dosar, perioada de încadrare în categoria de „păduri supuse regimului de conservare deosebită” este până la 31.12.2028 și cel mai probabil va fi extinsă și după această dată, societatea însăși afirmând că „modificarea regimului de gospodărire a pădurilor în amenajamente după expirarea acestora la 10 ani se face în funcție de prevederile silvice în vigoare, de schimbări cum ar fi apariția de arii naturale protejate, și în măsură foarte redusă în funcție de necesitățile proprietarilor”.

Contestatară precizează că HG 447/2017 pentru aprobarea *Normelor metodologice de acordare, utilizare și control al compensațiilor reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamente silvice care determină restricții în recoltarea de masă lemnoasă*, reglementează cadrul legal de acordare a unor compensații și nu interzicerea definitivă a exploatărilor forestiere. Aceasta susține că prin HG 447/2017 se reglementează în mod explicit o perioadă determinată de timp pentru acordarea acestor facilități și citează dispozițiile art. 11 din actul normativ antemenționat, unde legiuitorul a prevăzut că „*Durata de aplicare a schemei de ajutor de stat este de la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri și până la data de 31 decembrie 2020, inclusiv*”. Ori, faptul că schema de ajutor este prevăzută a se acorda până la 31 decembrie 2020 nu presupune că societatea va putea după această dată să exploateze material lemnos de pe terenurile care conform amenajamentelor sunt încadrate la categoria pădurilor supuse regimului deosebit de conservare până în 2028.

Așa cum precizează petenta însăși, volumul de lemn ce poate fi recoltat din pădurile deținute în proprietate privată este prevăzut de amenajamentele silvice, prin intermediul cărora se stabilește prioritatea și necesitatea executării lucrărilor prevăzute de planurile de amenajament și se identifică arborii care trebuie recoltați, iar modificarea regimului de gospodărire a pădurilor în amenajamente după expirarea acestora la 10 ani se face în funcție de prevederile silvice în vigoare, de schimbări cum ar fi apariția de arii naturale protejate, și în măsură foarte redusă în funcție de necesitățile proprietarilor, iar în cauză prin Amenajamentul silvic nr. 20/20.02.2018 întocmit de către societatea FGP SRL, valabil pentru perioada **2019-2028**, se prevede că o suprafață de 341,25 ha intră în categoria de „*păduri supuse regimului de conservare deosebită*”, astfel prin Amenajamentul silvic fiind prevăzută conservarea pentru o suprafață de 341,25 ha până în anul **2028**.

Petenta mai precizează în susținerea contestației că există un cadru legal în stadiu de implementare aplicabil la nivelul Uniunii Europene care se referă la comercializarea certificatelor de emisii, sens în care societatea a făcut demersuri multiple pentru a contacta companii specializate care să o ajute să facă parte din acest program și pentru a comercializa certificate verzi inclusiv pe suprafața protejată conform instrucțiunilor valabile în amenajamentul tehnic, dar organul de soluționare reține că în perioada verificată nu au fost înregistrate venituri taxabile din comercializarea certificatelor de emisii.

Referitor la afirmația petentei că activitatea nu se poate desfășura fără respectarea prevederilor legale reglementate prin HG 447/2017 și de Codul silvic aprobat prin Legea nr. 46/2008, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„art. 17

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

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

a) *să asigure elaborarea și să respecte prevederile amenajamentelor silvice și să asigure administrarea/serviciile silvice pentru fondul forestier aflat în proprietate, în condițiile legii;*

art. 19

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

(2) Țelurile de gospodărire a pădurii se stabilesc prin amenajamente silvice, în concordanță cu obiectivele ecologice și social-economice și cu respectarea dreptului de proprietate asupra pădurilor, exercitat potrivit prevederilor prezentului cod.

art. 20

(2) Întocmirea de amenajamente silvice este obligatorie pentru proprietățile de fond forestier mai mari de 10 ha.

[...]

(5) Perioada de valabilitate a amenajamentului silvic este de 10 ani, cu excepția amenajamentelor întocmite pentru pădurile de plop, salcie și alte specii repede crescătoare, la care perioada de valabilitate este de 5 sau de 10 ani.

art. 21

(1) Elaborarea amenajamentelor silvice se face în concordanță cu prevederile planurilor de amenajare a teritoriului, aprobate potrivit legii.

art. 25

(1) În raport cu funcțiile pe care le îndeplinesc, pădurile se încadrează în două grupe funcționale:

a) grupa I, care cuprinde păduri cu funcții speciale de protecție a apelor, a solului, a climei și a obiectivelor de interes național, păduri pentru recreere, păduri de ocrotire a genofondului și a ecofondului, precum și pădurile din ariile naturale protejate de interes național;

b) grupa a II-a, care cuprinde păduri cu funcții de producție și de protecție, în care se urmăresc realizarea masei lemnoase de calitate superioară și a altor produse ale pădurii, precum și, concomitent, protecția calității factorilor de mediu.

(2) Modul de gestionare a pădurilor din fiecare grupă se diferențiază în raport cu intensitatea și natura funcțiilor atribuite, stabilite prin amenajamentele silvice.

(3) În vederea cuantificării volumului de lemn nerecoltat ca urmare a instituirii măsurilor de protecție, pentru pădurile încadrate în grupa I funcțională, pentru care nu se reglementează procesul de producție lemnoasă, amenajamentul silvic va prevedea distinct și reglementarea procesului de producție pentru acestea, considerându-le încadrate în grupa a II-a funcțională.

art. 28

(1) Reconstrucția ecologică, regenerarea și îngrijirea pădurilor se realizează în concordanță cu prevederile amenajamentelor silvice și/sau ale studiilor de specialitate, studii fundamentate în conformitate cu normele tehnice specifice.”

se reține că niciuna dintre prevederile Legii nr. 46/2008/R privind Codul silvic invocate de petentă, nu legiferează dreptul SC X SRL de a deduce TVA pentru achiziția de terenuri-pădure supuse regimului de conservare deosebită, deducerea TVA putând fi exercitată doar cu respectarea prevederilor Legii 227/2015 privind Codul fiscal.

În conformitate cu dispozițiile din Normele tehnice pentru amenajarea pădurilor „Tipurile funcționale I și II cuprind păduri cu funcții de **protecție absolută**, respectiv pădurile supuse regimului de conservare deosebită **excluse de la reglementarea procesului de producție lemnoasă- produse principale**.” Astfel că, în fapt, societatea nu poate exploata material lemnos de pe suprafața de 343,8 ha pădure deținută în extravilanul comunei R, jud. D, ca urmare a încadrării acesteia prin amenajamente în „păduri supuse regimului de conservare deosebită, în care s-au inclus arboretele din grupa I”.

La art. 3 din HG 447/2017 pentru aprobarea Normelor metodologice de acordare, utilizare și control al compensațiilor reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor de protecție stabilite prin amenajamente silvice care determină restricții în recoltarea de masă lemnoasă, legiuitorul a prevăzut că:

„(1) Schema prevăzută la art. 1 alin. (1) se aplică proprietarilor privați, persoane fizice și juridice, precum și asociațiilor acestora, care au în proprietate păduri pe ale căror terenuri forestiere există restricții de mediu aplicabile activităților forestiere.

(2) Restricțiile prevăzute la alin. (1) sunt corespunzătoare tipurilor funcționale T1 și T2 stabilite prin amenajamentele silvice, care corespund obiectivelor ecologice și de protecție conform Normelor tehnice pentru amenajarea pădurilor.

(3) Din tipul funcțional T1 fac parte pădurile cu funcții speciale de ocrotire a naturii, pentru care, prin lege, este interzisă orice fel de exploatare de lemn pentru conservarea biodiversității. În tipul funcțional T1 sunt incluse pădurile constituite în zonele de protecție strictă sau integrală a ariilor naturale protejate, rezervațiile științifice, pădurile virgine și cvasivirgine, rezervațiile naturale, care conservă resurse genetice deosebite.”

Drept urmare, în speță se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au concluzionat că SC X SRL este persoană neimpozabilă din punct de vedere a TVA pentru partea din activitate desfășurată aferent terenurilor din grupa I, categoriile funcționale 1.2A și 1.2C, aceasta neputând să desfășoare activități de exploatare forestieră cu caracter de continuitate pe aceste suprafețe.

Se reține ca fiind contradictorie afirmația petentei că existența unor restricții temporare de exploatare a terenurilor forestiere, în condițiile reglementate de HG 447/2017, nu poate combate în nici un fel faptul că societatea desfășoară activitate economică în legătură cu toate terenurile forestiere achiziționate în mod legal, aceasta recunoscând pe de o parte că deține terenuri forestiere care sunt restricționate la exploatare, iar pe de altă parte susținând că desfășoară activitate economică în legătură cu toate terenurile deținute.

În speță se reține că societatea însăși afirmă că „în cazul specific al Societății o parte din suprafața terenului nu este folosită în vederea desfășurării activității de recoltare masă lemnoasă datorită funcțiilor protective”.

Astfel, se reține că în perioada verificată societatea nu a exploatat material lemnos cu caracter continuu de pe suprafața de 343,8 ha de pădure în speță, ea fiind obligată prin lege să le conserve, de pe aceste suprafețe nu se obțin nici alte venituri în sfera TVA, astfel că în mod corect organele de control au considerat că sunt incidente prevederile art. 331, alin. (3) și ale art. 300 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care dispun că:

„art. 331 Măsuri de simplificare

(3) (...). Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 297-301 .

art. 300 - Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

(2) (...) Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.”

astfel că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de X1 lei, aferentă achiziționării suprafeței de 343,80 ha teren-pădure în R, jud. D.

În ceea ce privește susținerea petentei că „nu există nicio activitate care să fie întreprinsă de X pentru care să fie remunerată prin compensațiile primite de la Garda Forestieră, implicit Societatea nu poate să fie considerată persoană parțial impozabilă ca urmare a încasării acestor compensații/despăgubiri”, se reține că societatea nu este persoană parțial impozabilă pentru că ar desfășura o activitate aferent căreia primește în contrapartidă compensațiile/despăgubirile, ci pentru că societatea desfășoară activități de administrare, pază, în scopul conservării în legătură cu terenurile protejate deținute, dar că nu obține venituri în sfera TVA cu caracter continuu aferent acestor terenuri, astfel că, pentru această parte a activității sale, societatea nu este persoană impozabilă așa cum este definită la art. 269 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal antecitat.

Societatea interpretează eronat prevederile art. 269 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal și consideră că dacă desfășoară o anumită activitate economică în sfera TVA, atunci toată activitatea pe care o desfășoară este în impozabilă. Ori aceste prevederi legale trebuiesc privite și interpretate corelat, în ansamblul lor, respectiv o societate poate fi în același timp atât persoană impozabilă, pentru anumite operațiuni, cât și persoana neimpozabilă, pentru alte operațiuni, aplicarea unitară a acestora de către echipa de inspecție fiscală având ca rezultat constatările fiscale din cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

Simpla înregistrare a unei societăți sub o anumită formă (în acest caz SRL-societate comercială cu răspundere limitată) și în baza anumitor coduri CAEN, nu încadrează întreaga

activitate desfășurată efectiv de aceasta pe parcursul existenței sale, ca fiind economică.

În speță nu este incidentă hotărârea CJUE în Cauza C-37/95 - Belgische Staat vs. Ghent Coal Terminal NV, la care petenta face trimitere, precizând că „*dreptul rămâne dobândit și atunci când, din cauza unor circumstanțe neimputabile persoanei impozabile în cauză, aceste bunuri/servicii nu au fost utilizate niciodată în scopul unor tranzacții impozabile*”, chiar dacă „*imposibilitatea de recoltare pe suprafața protejată se datorează unor circumstanțe obiective*”, deoarece societatea avea cunoștință la achiziția terenului despre această limitare care nu va face posibilă exploatarea forestieră în scopul obținerii de venituri taxabile cu caracter continuu.

În ceea ce privește susținerea petentei că „*bunul nu este alocat unei activități scutite fără drept de deducere sau unei activități non-economice, acesta urmând să fie protejat până la momentul reluării activității economice, respectiv în vederea utilizării viitoare în activitatea economică de exploatare masă lemnoasă*”, așa cum au arătat și organele de control în raportul de inspecție, în condițiile în care destinația imobilelor deținute va fi schimbată, societatea are posibilitatea de a ajusta TVA în favoarea sa, astfel cum este prevăzut la art. 305 din Codul fiscal.

Referitor la afirmația petentei că „*dacă Societatea ar decide la un moment viitor să vândă terenul achiziționat, în acest context, operațiunea de vânzare a terenului ar reprezenta o operațiune taxabilă din perspectiva TVA, iar încadrarea suprafețelor de teren în categoria de „codru regulat” sau „păduri cu regim de conservare” ar fi irelevantă. În acest context, Societatea va avea obligația de a colecta TVA la vânzarea terenului și de asemenea are drept integral de deducere pentru terenul achiziționat.*”, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 292 din Legea 227/2015 livrarea terenurilor este o operațiune scutită fără drept de deducere.

„**art. 292** Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin normele metodologice.”

Într-adevăr prin dispozițiile alin. (3) al art. 292 antecitat coroborat cu Normele metodologice date în aplicare legiuitorul a prevăzut posibilitatea persoanelor impozabile de a opta pentru taxarea livrărilor de terenuri:

„58. (1) În sensul art. 292 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor scutite prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(5) În cazul în care opțiunea prevăzută la alin. (1) se exercită de către o persoană impozabilă care nu a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei aferente bunului ce face obiectul opțiunii, această persoană impozabilă va efectua o ajustare în favoarea sa în conformitate cu prevederile art. 305 din Codul fiscal, dacă bunul se află în cadrul perioadei de ajustare.”

iar societatea poate, așa cum a dispus legiuitorul, să efectueze o ajustare a taxei în conformitate cu prevederile art. 305 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, dacă operațiunea de vânzare se efectuează în interiorul perioadei de ajustare.

În ceea ce privește Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f), prezentată de petentă în susținerea contestației, se constată că a fost înregistrată după încheierea inspecției fiscale, în 07.05.2020, și că acesta va produce efecte în momentul în care societatea va desfășura activitățile scutite în legătură cu terenul în speță, aceasta putând ca pe parcursul perioadei de ajustare, să efectueze ajustarea în conformitate cu prevederile legale stipulate la art. 305 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal

„Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care generează ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se efectuează pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente”.

Date fiind cele anterior prezentate, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) și ale art 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„art. 276 Soluționarea contestației

(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.

art. 279 Soluții asupra contestației

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

coroborat cu prevederile punctului 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, care dispune că:

„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;”

urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/17.03.2020**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2020, **cu privire la TVA în sumă de X1 lei.**

B.2. Referitor la TVA în sumă de X17 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă societatea contestatoare și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere pentru această taxă și dacă avea obligația să calculeze pro rata pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată cu drept de deducere, în condițiile în care aceasta este persoană parțial impozabilă, iar în activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă a realizat atât operațiuni cu drept de deducere cât și operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

În fapt, conform celor menționate de echipa de control în raportul de inspecție fiscală, S.C. X S.R.L. deține în proprietate imobile „terenuri” achiziționate în baza contractelor de vânzare-cumpărare autentificate notarial în anul 2010 și în 2017, după cum urmează:

- teren achiziționat de la G Soare Mihai și G Ioan, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat la BNP TF sub nr. 1097/16.09.2010, respectiv: parcele de teren forestier, drum forestier și vegetație forestieră- situate în extravilanul com. S, jud. A, în suprafață totală de 36.333.000 mp (3.633 ha și 3.000 mp), identificate sub nr. cad 792/1 (4.510.336 mp), nr. cad 794 (19.572.846 mp) și nr. cad 793 (12.249.818 mp), valoarea acestuia, în sumă de X6 lei, fiind evidențiată în contul 211;

- teren pădure- achiziționat de la furnizorul SC M INTERNATIONAL SA, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat la Societatea Profesională Notarială CM și GA sub nr. 116/31.01.2017, situat în extravilanul loc. R, jud. DAMBOVIȚA, în suprafață totală de 7.500.000 mp (750 ha), a cărui valoare, în sumă de X7 lei, a fost evidențiată în contul 211, după cum urmează

2.a) Potrivit informațiilor și documentelor primite de la Ministerul Apelor și Pădurilor-Garda Forestieră Ploiești, jud. Prahova și Primăria R, jud. D, inspectorii fiscali au constatat faptul că societatea a beneficiat de compensații reprezentând contravaloarea produselor pe care proprietarii nu le recoltează, datorită funcțiilor de protective stabilite prin amanajamentele silvice care determină restricții în recoltarea de masă lemnoasă, în baza HG nr. 447/2017

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

pentru terenul deținut în jud. D în suprafață de 343,80 ha și pentru o suprafață de 1.239,27 ha în jud. A. De asemenea, societatea a beneficiat de scutire la plata impozitului pentru terenul aflat în evidențele Primăriei R, jud. D (total 7.500.000 mp), începând cu anul 2018 pentru suprafața de 3.438.000 mp și de scutirea la plata impozitului pentru terenul aflat în evidențele Primăriei S, jud. A (total 36.333.000 mp), pentru suprafața de 12.474.900 mp începând cu anul 2017.

Așa cum am arătat anterior, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că pentru activitatea desfășurată în legătură cu terenurile supuse regimului de conservare deosebită societatea este persoană neimpozabilă, astfel că societatea se încadrează în categoria persoanelor parțial impozabile.

Astfel, pentru suprafața totală de teren de 1.591,29 ha (343,8 ha R achiziționate de la furnizorul SC M INTERNATIONAL SA în anul 2017 + 1.247,49 ha S, achiziționate de la persoane fizice în anul 2010), pentru care există restricții în recoltarea masei lemnoase, societatea desfășoară activități care nu sunt cuprinse în sfera de aplicare a TVA, SC X SRL neîncadrându-se în categoria persoanelor impozabile care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri taxabile.

Drept urmare, deoarece societatea a înregistrat și declarat achiziții de servicii și/sau bunuri aferente întregii activități derulate și întregului patrimoniu administrat și a dedus integral TVA aferentă acestor achiziții, având în vedere faptul că societatea este persoană parțial impozabilă (doar o parte a terenurilor forestiere deținute de societate contribuind la realizarea de operațiuni taxabile), echipa de control a procedat la calcularea ponderii suprafețelor de teren protejate în totalul terenurilor de deținute de societate, rezultând faptul că din totalul terenurilor de deținute de societate (de 4.383,3 ha), terenurile protejate (1.591,3 ha pe care societatea nu are dreptul să le exploateze) au o pondere de 36,3 %. Prin decizia contestată, pentru perioada ianuarie 2017-martie 2019, organele de control au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de X2 lei [(X18 lei total TVA dedusă de petentă în perioada verificată- X19 lei diferența cuprinsă în decizia de impunere anterioară pentru anul 2017)x36,3%].

În susținerea contestației, cu privire la TVA în sumă de X2 lei societatea apreciază că opinia autorităților fiscale conform căreia X ar fi persoană parțial impozabilă, este eronată și lipsită de temei legal și afirmă că nu se află în ipostaza de a nu mai putea desfășura activitate economică și că are intenția confirmată, consideră ea, prin elemente obiective, de a desfășura o activitate economică taxabilă pe tot terenul forestier, neexistând niciun alt tip de activitate desfășurată de societate care nu se încadrează în activitatea economică așa cum e definită la art. 269 din Codul Fiscal.

Aceasta mai consideră că regulile privind deducerea TVA aplicabile persoanelor parțial impozabile nu se aplică în cazul activităților economice desfășurate de către SC X SRL.

Referitor la aceste susțineri, organul de soluționare reține argumentele și temeiurile de drept prezentate anterior în prezenta decizie, la punctul B.1) care au condus la concluzia că pe o parte din suprafețele de pădure deținute SC X SRL nu desfășoară activități economice așa cum sunt ele definite la art. 269 alin. (2) din Legea 227/2015, antecitat.

Referitor la achizițiile pentru care și-a exercitat dreptul de deducere prin deconturile de taxă, petenta susține că au în vedere activitatea generală a societății dar și că sunt aferente activității economice taxabile și nu unei activități în afara sferei de TVA, iar cel puțin în parte, acestea intră în prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul activității economice avute în vedere și consideră că își poate exercita integral dreptul de deducere a taxei la data la care intervine exigibilitatea TVA.

Într-adevăr, achizițiile avute în vedere de către organele de control au vizat activitatea societății în ansamblul său, care este aferentă atât terenurilor protejate cât și celor pe care societatea poate desfășura activitate de exploatare forestieră, acesta fiind și faptul pentru care s-a procedat la respingerea dreptului de deducere a TVA proporțional cu ponderea terenurilor protejate în total terenuri deținute de petentă.

Astfel, conform celor reținute de echipa de control, în vederea desfășurării activității, în

afara achiziției de imobilizări de la M INTERNATIONAL SA Galați, societatea a achiziționat bunuri și/sau servicii, constând în servicii amenajare păduri, servicii de management și consultanță, servicii silvice, servicii de administrare păduri, servicii de audit, servicii de întocmire documentație cadastrală S etc., achizițiile vizând întreaga activitate desfășurată de societate, pentru întreaga suprafață de teren-pădure din patrimoniul petentei, fapt pentru care au procedat la respingerea la deducere a TVA aferentă activității care nu este cuprinsă în sfera de aplicare a TVA.

În motivare, contestatara afirmă că potrivit legislației naționale în materie de TVA, precum și jurisprudenței constante a CJUE, dreptul de a deduce TVA în legătură cu achizițiile efectuate trebuie acordat în situațiile în care sunt respectate, pe de o parte, condițiile de formă cu privire la deținerea unei facturi corect întocmite și pe de altă parte, condițiile de fond care presupun că persoana interesată este o persoană impozabilă, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat sunt utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia iar, în amonte, aceste bunuri/servicii sunt livrate/prestate de o altă persoană impozabilă. Societatea susține că există o legătură directă și imediată între achizițiile sale și activitatea de exploatare desfășurată de societate și că deține facturi corect întocmite pentru aceste achiziții, aspect ce nu a fost adus în discuție sau contestat de organele de inspecție fiscală, astfel că, consideră ea, societatea îndeplinește atât condițiile de fond cât și condițiile de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Dar, așa cum am arătat anterior, în speță organele de control nu au adus în discuție îndeplinirea condiției de formă pentru deducerea taxei (deținerea facturilor corect întocmite), ci tocmai faptul că bunurile/serviciile invocate pentru a justifica dreptul de deducere nu sunt utilizate de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia.

Deși susține că achizițiile sunt aferente doar activității economice taxabile desfășurată de societate, serviciile de management și consultanță, serviciile silvice, serviciile de administrare păduri, serviciile de audit, serviciile de întocmire documentație cadastrală au fost în fapt achiziționate atât pentru suprafețele de pădure pentru care există restricții de recoltare a masei lemnoase, cât și pentru suprafețele de codru regulat.

Petenta susține că potrivit CJUE „*Un drept de deducere este, cu toate acestea, de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea: Hotărârea Midland Bank, C 98/98, punctele 23 și 31; Hotărârea Abbey National, C 408/98, punctul 35; Hotărârea Kretztechnik, C 465/03, punctul 36; Hotărârea Investrand, C 435/05, punctul 24; Hotărârea Skatteverket C 29/08, punctul 58; Hotărârea Finanzamt Koln Nord, C 104/12, punctul 20, Hotărârea Wolfram Becker €-104/12, punctul 20).*”

Dar în speță nu este vorba despre TVA aderentă cheltuielilor generale ale societății, ci cheltuielilor care sunt atribuite suprafețelor de teren deținute de petentă, dintre care o parte nu sunt destinate obținerii de venituri în sfera TVA cu caracter de continuitate. Astfel, cheltuielile privesc servicii de amenajare păduri, servicii de întocmire documentație cadastrală, servicii silvice, care sunt aferente tuturor suprafețelor deținute, indiferent că sunt destinate activității economice desfășurate sau nu.

De altfel, așa cum am arătat anterior, activitatea în sfera TVA desfășurată de societate pentru toate terenurile deținute în proprietate (cele protejate și cele de pe care este permisă exploatarea) este nesemnificativă și cuprinde în principal exploatarea pentru igienizare, societatea înregistrând pierdere netă în toată perioada de funcționare, fiind evident faptul că terenurile nu au fost achiziționate în scopul exploatării, ci pentru a fi conservate.

Referitor la susținerea petentei că în jurisprudența europeană s-a stabilit că nici măcar utilizarea imediată a bunurilor de investiții cu titlu gratuit nu repune în discuție legătura directă și imediată care există între operațiunile în amonte și cele în aval care dau drept de deducere,

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

cu ansamblul activităților economice ale persoanei impozabile și, prin urmare, această utilizare nu are niciun efect asupra existenței unui drept de deducere a TVA (a se vedea Hotărârea Sveda UAB, C-126/14, pct 34), se reține că în speță nu este vorba despre investiții puse la dispoziția altor persoane cu titlu gratuit.

Organul de soluționare reține că în cauza invocată de petentă Curtea a deliberat în sensul că „*utilizarea imediată a bunurilor de investiții cu titlu gratuit nu repune în discuție, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, legătura directă și imediată care există între operațiunile în amonte și cele în aval care dau drept de deducere sau cu ansamblul activităților economice ale persoanei impozabile și, prin urmare, această utilizare nu are niciun efect asupra existenței unui drept de deducere a TVA-ului.*”, dar împrejurarea adusă în atenția CJUE este diferită de cea în speța analizată, în care nu există o legătură directă și imediată între totalitatea cheltuielilor efectuate de societate și ansamblul activității avute în vedere de aceasta, parte dintre cheltuieli fiind în mod evident aferente activității de conservare și protecție a zonelor protejate.

Societatea afirmă că nu s-a pus problema ca terenul în discuție să fie folosit pentru activități care nu dau drept de deducere, dar aceasta nu desfășoară activitate economică în sfera TVA în legătură cu suprafețele protejate, singura activitate în legătură cu acestea în perioada ianuarie 2017- martie 2019 vizând conservarea, scop în care au fost efectuate lucrări de igienizare, care au caracter ocazional și nu continuu cum impune legiutorul.

Așa cum a dispus și CJUE prin jurisprudența sa, este **obligația administrațiilor fiscale și a instanțelor naționale, să țină seama de toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în discuție și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile** (Hotărârea Becker, C-104/12), iar analiza efectuată de inspectorii fiscali a urmărit tocmai acordarea dreptului de deducere doar pentru operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile.

În drept, legiutorul a prevăzut la art. 297 alin. (4) alin. a) și c) și la art. 300 alin. (2) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 70 din HG 1/2016:

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

art. 300 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

(2) (...) Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

Pct. 70, alin. (1) din HG1/2016 SECȚIUNEA a 4-a Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

„70. (1) În aplicarea art. 300 alin. (3) și (4) din Codul fiscal, pentru bunurile sau serviciile achiziționate care pot fi alocate parțial activității care nu dă drept de deducere și parțial activității care dă drept de deducere, nu se aplică prevederile art. 300 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe bază de pro rata”.

Din interpretarea acestor dispoziții rezultă că și în cazul unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA există doar pentru achizițiile destinate realizării de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, deci pentru operațiuni producătoare de venituri taxabile, în valoarea cărora să se regăsească și valoarea achizițiilor pentru care se deduce TVA, astfel că, pentru procurarea de bunuri și servicii care nu sunt achiziționate în scopul desfășurării unei activități economice, SC X SRL nu are calitatea de persoană impozabilă și implicit nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se constată că în mod corect organele de control au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de X2 lei, reprezentând 36,3% din total taxă dedusă

aferent întregii suprafețe de terenuri deținute în patrimoniu și care corespunde suprafețelor de pădure pentru care există restricții de recoltare a masei lemnoase, **contestația urmând a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.**

2.b) De asemenea, cu privire la operațiunile din sfera impozabilă, conform documentelor la dosar, organele de control au constatat că societatea a obținut venituri atât din operațiuni cu drept de deducere (vânzare de material lemnos, de puieti) cât și venituri din operațiuni scutite fără drept de deducere (gestionare fond cinegetic), rezultând faptul că este persoană impozabilă cu regim mixt și trebuia să determine TVA cu drept de deducere conform dispozițiilor art. 300 din Codul fiscal, respectiv să calculeze pro rată.

La calculul pro ratei de 87,45% aferente anului 2018 organele de control au ținut cont de veniturile din vânzarea produselor finite (material lemnos, puieti), în sfera TVA, înregistrate de societate, în sumă de 69.120 lei și de veniturile scutite fără drept de deducere (1.494 lei+ 8.425 lei).

Totodată, la stabilirea TVA fără drept de deducere, organele de control au aplicat pro rata doar asupra TVA destinată activității pentru care societatea are calitate de persoană impozabilă, rezultată ca diferență între total TVA deductibilă evidențiată de agentul economic și TVA nedeductibilă atribuită anterior (la punctul 2.a) activității pentru care societatea nu are calitatea de persoană impozabilă, pentru perioada 01.01.2018-31.03.2019 fiind stabilită TVA aferentă activității scutite fără drept de deducere în sumă de X3 lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 268 alin. (9), art. 292 alin. (2) lit. e) și ale art. 300 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 268 Operațiuni impozabile

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 291;

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 294 - 296;

*c) **operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292;***

art. 292 Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia, cu plată, pe o anumită perioadă.”

În interpretarea prevederilor legile antecitate, având în vedere faptul că societatea obține venituri din vânzarea de material lemnos, puieti către clienți persoane juridice, înregistrate în scopuri de TVA, pentru aceste operațiuni având drept de deducere a taxei, precum și venituri din tarife gestionare fond cinegetic (de la ASOCIATIA JUDETEANA A VANATORILOR SI PESCARILOR SPORTIVI GTS MUNTENIA – CIF: 28034224 și de la Asociația de Protecție a Mediului, Turism și Cinegetica R - CUI 36116414), care sunt **operațiuni scutite fără drept de deducere, rezultă că aceasta este persoană impozabilă cu regim mixt în privința exercitării dreptului de deducere, obligată să aplice prevederile art. 300 din Codul fiscal**, care prevede modalitatea de acordare a dreptului de deducere aferent activității desfășurate, prin alocare directă sau pe bază de pro rată.

În drept, persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă își exercită dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 300 alin. (1)- (5) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

„art. 300 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 269, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt sau de către o persoană parțial impozabilă se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. **Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. Persoana parțial impozabilă poate aplica pro rata în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.**

(3) Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se deduce integral;

(4) Taxa aferentă achizițiilor destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni nu se deduce;

(5) Taxa aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se deduce pe bază de pro rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu prevederile art. 305.”

Echipa de control a calculat pro rata pentru persoana impozabilă cu regim mixt în conformitate cu prevederile art. 300 alin. (6)- (9) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

(6) Pro rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(7) Se exclud din calculul pro rata următoarele:

a) valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică, cu excepția operațiunilor prevăzute la lit. c);

b) valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 270 alin. (4) și la art. 271 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 270 alin. (10);

c) valoarea operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), precum și a operațiunilor imobiliare, în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.

(8) Pro rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic

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

respectiv, inclusiv evenimentele prevăzute la art. 287. Pro rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 323, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (14), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro ratei definitive.

(9) Pro rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia.

(11) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile prevăzute la alin. (5) pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro rata provizorie prevăzută la alin. (9) sau (10), determinată pentru anul respectiv.

(12) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.”

În motivarea contestației, reprezentantul societății precizează că subvențiile/compensațiile încasate de la Garda Forestieră nu reprezintă elemente de natură să intre în baza de impozitare a TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii sau operațiuni asimilate, nu sunt legate în mod direct de prețul de valorificare al produselor (masă lemnoasă/puieți) rezultate din exploatarea fondului forestier din patrimoniu societății, respectiv nu cumpărătorii sunt beneficiarii acestor subvenții/compensații; aceste compensații nu reprezintă operațiuni scutite fără drept de deducere.

Referitor la această susținere a petentei, organul de soluționare reține că într-adevăr aceste sume nu intră în baza de impozitare a TVA, și nu reprezintă operațiuni scutite fără drept de deducere.

În drept, prin prevederile art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile pct. 30 din HG 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, legiuitorul stipulează că:

art. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

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

HG 1/2016

30. (1) Potrivit art. 286 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, subvențiile legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare a taxei. Sunt luate în considerare subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) subvenția este concret determinabilă în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual;

b) *cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției.*

(2) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.”

Față de aceste prevederi legale, rezultă că sumele primite drept compensații obținute de către contribuabilul verificat, nu intră în baza de impozitare a TVA.

Totodată, societatea precizează în legătură cu pagubele constatate în urma verificărilor, că nici aceste venituri nu sunt elemente de natură să intre în baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii sau operațiuni asimilate, fiind operațiuni în afara sferei de TVA și nu reprezintă nici operațiuni scutite fără drept de deducere din punct de vedere al TVA.

Referitor la această susținere a petentei, organul de soluționare reține că într-adevăr aceste sume nu intră în baza de impozitare a TVA, și nu reprezintă operațiuni scutite fără drept de deducere, fiind incidente prevederile art. 286 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

[...] (4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

[...] b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/ definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;”.

În fapt, așa cum reține și petenta în contestație, organele de control au constatat că „*societatea a desfășurat activități economice în calitate de persoană partial impozabilă, din aceste activități rezultând atât operațiuni cu drept de deducere (exploatare masă lemnoasă, puieti), cât și operațiuni fără drept de deducere (taxă fond cinegetic), rezultând faptul că este persoană impozabilă cu regim mixt.*”, astfel că încadrarea petentei în persoană impozabilă cu regim mixt nu s-a făcut deoarece obține compensații/despăgubiri.

Din documentele la dosar, se reține că organele de control au determinat pro rata doar în anul 2018 și în sem. I 2019, când societatea a înregistrat **venituri din taxă fond cinegetic**, în raportul de inspecție menționându-se în mod explicit că „*în anul 2017, societatea nu a evidențiat venituri din operațiuni scutite fără drept de deducere- taxă fond cinegetic, prin urmare pentru anul 2017 nu se calculeaza pro rata.*” Astfel, se reține că, deși pentru suprafața de 343,80 ha din jud. Dâmbovița, în anul 2017 societatea a înregistrat venituri din compensații acordate conform HG nr. 447/2017, în sumă de 38.097 lei, pentru acest an societatea nu a fost considerată persoană impozabilă cu regim mixt și nu a fost calculată pro rata.

Astfel, se constată că precizarea de la pagina 5 din RIF la care face referire petenta este doar o eroare de exprimare, iar compensațiile/despăgubirile încasate nu au stat la baza raționamentului pentru care societatea a fost considerată persoană impozabilă cu regim mixt.

Cu privire la operațiunile scutite fără drept de deducere (fond cinegetic/tarife de gestionare fond cinegetic, compensații fond vânătoare, taxă de fond cinegetic) societatea invocă Legea 407/2006 a vânătorii și a protecției fondului cinegetic, art. 1, art. 9 și art. 15 și precizează că pentru a confirma implicațiile de TVA relevante, autoritățile fiscale aveau obligația de a determina dacă taxa privind fondul cinegetic reprezintă o operațiune cu plată în sensul art. 268, alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal și dacă veniturile obținute din colectarea taxei pot fi calificate drept operațiuni impozabile în sensul art. 268 din Codul Fiscal, urmând ca mai apoi să observe dacă această operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA este considerată taxabilă sau scutită de TVA (cu sau fără drept de deducere).

În drept, în conformitate cu prevederile Legii nr. 407/2006 a vânătorii și a protecției fondului cinegetic și ale Legii 46/2008 Codul silvic:

„art. 1 În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează:

a) administrator - autoritatea publică centrală care răspunde de vânătoare și asigură administrarea faunei cinegetice;

c) atribuire în gestiune - acțiunea prin care administratorul dă dreptul și obligația de gestionare a faunei de interes cinegetic, în condițiile prezentei legi;

n) fond cinegetic - unitatea de gospodărire cinegetică constituită din fauna de interes cinegetic și suprafața de teren, indiferent de categoria acestuia, indiferent de proprietar, și astfel delimitată încât să asigure o stabilitate cât mai mare faunei de interes cinegetic în interiorul său; nu se includ în fondurile cinegetice suprafețele din parcurile naționale și din Rezervația Biosferei "Delta Dunării";

p) gestionar - persoana juridică română care a fost licențiată în condițiile legii și căreia i se atribuie în gestiune fauna de interes cinegetic din cuprinsul unui fond de vânătoare;

ab) tarif de gestionare - suma de bani care se plătește anual de către gestionar pentru exploatarea durabilă a faunei cinegetice pe care o gestionează;

art. 2 Fauna de interes cinegetic este resursă naturală regenerabilă, bun public de interes național și internațional.

art. 4

(1) Nimeni nu are dreptul de a vâna pe terenul proprietatea altuia fără a avea asupra sa autorizația de vânătoare.

(2) Deținătorii cu orice titlu ai terenurilor incluse în fondurile de vânătoare au obligația de a permite desfășurarea acțiunilor de vânătoare autorizate pe terenurile ce le dețin sau aparțin, în condițiile alin. (1).

art. 9

(2) Gestionarul este obligat să plătească tariful de gestionare anual, în două tranșe egale, prima până la data de 30 noiembrie a anului în curs și a doua până la data de 15 mai a anului următor.

(3) Tariful de gestionare prevăzut la alin. (2) nu este purtător de TVA și se calculează pentru sezonul de vânătoare 15 mai anul curent - 14 mai anul viitor.

art. 15

(1) În cazul fondurilor cinegetice pentru care s-au încheiat contracte de gestionare a faunei de interes cinegetic, gestionarul asigură plata tarifului de gestionare după cum urmează:

a) 81% din tarif, proprietarilor terenurilor;

b) 16% din tarif, bugetului de stat;

c) 3% din tarif, Fondului pentru mediu;

d) unitățile de învățământ de stat cu profil cinegetic și unitățile de cercetare științifică de stat cu profil cinegetic care gestionează fonduri cinegetice sunt scutite de la plata tarifului de gestionare pentru cotele de 16% și 3%.

(2[^]1) Pentru fondurile cinegetice pe suprafața cărora sunt constituite arii naturale protejate în care vânătoarea este interzisă prin lege, tariful de gestionare se calculează conform prevederilor alin. (2) numai pentru suprafața productivă cinegetic în care vânătoarea este admisă, potrivit legii.

(4) Plata sumei datorate proprietarilor se realizează după cum urmează:

a) direct, proprietarilor persoane fizice sau persoane juridice care dețin în proprietate suprafețe de teren;”

Legea 46/2008 Codul silvic

art. 58 (4) Produsele pădurii aparțin proprietarilor sau deținătorilor acesteia, după caz, cu excepția faunei de interes cinegetic și a peștelui din apele de munte.

În conformitate cu prevederile art. 2 din Legea nr. 407/2006 și ale art. 58 alin (4) din Codul silvic, produsele pădurii aparțin proprietarilor sau deținătorilor acesteia, cu excepția faunei de interes cinegetic, care reprezintă un element diferit de suprafețele de teren pe care se poate regăsi, cele două elemente fiind interdependente și numai împreună formând un fond cinegetic, aceasta fiind bun public de interes național și internațional. Proprietarul terenului care face parte din fondul cinegetic este obligat conform prevederilor art. 4 alin. (2) din Legea nr. 407/2006 să permită desfășurarea vânătorii pe fonduri private, astfel administratorul fondului de vânătoare primind drept de servitute legal asupra terenurilor, iar proprietarul terenului afectat de fondul cinegetic pentru care s-au încheiat contracte de gestionare a faunei de interes cinegetic, primește din partea gestionarului fondului cinegetic o cotă de 81% din tariful de gestionare a fondului cinegetic.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 268 alin. (1) lit. a) la care petenta face trimitere și ale art. 271 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

„art. 268 Operațiuni impozabile

(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;”

art. 271 Prestarea de servicii

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

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;
b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;”.

În baza prevederilor de mai sus se reține că intră în sfera de TVA operațiunile care constituie sau sunt asimilate unei livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate cu plată de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

Așa cum am arătat anterior, în cauză proprietarul terenului care face parte din fondul cinegetic este obligat conform prevederilor art. 4 alin. (2) din Legea nr. 407/2006 să permită desfășurarea vânătorii pe fonduri private, astfel administratorul fondului de vânătoare primind drept de servitute legal asupra terenurilor, iar proprietarul terenului afectat de fondul cinegetic pentru care s-au încheiat contracte de gestionare a faunei de interes cinegetic, primește din partea gestionarului fondului cinegetic o cotă de 81% din tariful de gestionare a fondului cinegetic, astfel că în speță proprietarul de pădure prestează un serviciu (chiar dacă prestarea acestui serviciu este independentă de voința sa, fiind prevăzută prin lege) și primește în schimb o contraprestație, un tarif, iar faptul că nivelul acestuia este prevăzut tot prin act normativ nu anulează rolul acestuia, de contraprestație.

Astfel, se constată că, contrar celor susținute de petentă, încasarea de către societate a acestor sume reprezintă o operațiune cu plată în sensul dispozițiilor art. 268. alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal, și nu o operațiune în afara sferei TVA cum susține petenta.

Aceste operațiuni (taxă fond cinegetic) pentru care petenta nu a colectat TVA, nu sunt scutite cu drept de deducere, deoarece conform prevederilor art. 268 alin. (9) lit. b) antecitat, acest tip de operațiuni sunt cuprinse la art. 294-296 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care legiferează următoarele operațiuni: **art. 294 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar, art. 294¹ Plata TVA aferentă mijloacelor de transport înstrăinate de către misiunile diplomatice și oficiile consulare, personalul acestora, precum și de cetățenii străini cu statut diplomatic sau consular, art. 295 Scutiri speciale legate de**

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

traficul internațional de bunuri, respectiv art. 296 Scutiri pentru intermediari. În mod evident veniturile din facturarea taxei pentru fond cinegetic nu se regăsesc în niciuna dintre situațiile expres prevăzute de legiuitor la art. 294-296 pentru ca o operațiune să fie scutită cu drept de deducere.

În fapt, operațiunea este scutită fără drept de deducere, fiind reglementată la art. 292 lit. e) din Codul fiscal, antecitat, operațiunea vizând „*acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil (...) cu plată, pe o anumită perioadă*”, astfel că organele de control nu au încadrat ca operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere o operațiune în afara celor specific reglementate la art. 292 din Codul Fiscal, cum susține petenta. De altfel, organul de soluționare reține că petenta însăși a considerat în anul 2018 aceste operațiuni ca fiind operațiuni scutite fără drept de deducere, declarându-le în decontul de TVA la Rândul 15 „*Livrări de bunuri sau prestări de servicii scutite fără drept de deducere*”.

Drept urmare, se constată că în mod corect organele de control au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de X3 lei, prin aplicarea pro ratei pentru persoana impozabilă în regim mixt, **contestația urmând a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.**

c) În speță inspectorii cu atribuții de control au mai constatat că terenul-pădure achiziționat de la SC M INTERNATIONAL SA Galați în anul 2017, se încadrează în categoria bunurilor de capital, așa cum sunt prevăzute de legiuitor la art. 305, alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal:

“art. 305 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) *bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;*”

pentru care legiuitorul a prevăzut la alin. (4) al aceluiași articol obligația persoanei impozabile de ajustare a taxei deduse inițial în următoarele situații:

„(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. *integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;*

2. *pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;*

3. *pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;*”

Drept urmare, pentru că o parte din pădure concură la realizarea de activități economice constând atât în operațiuni taxabile (vânzare de material lemnos, puieti), cât și în operațiuni scutite fără drept de deducere (tarife gestionare fond cinegetic), organele de control au constatat că societatea avea obligația să ajusteze TVA în conformitate cu prevederile art. 305, alin. (2), (3) și (5) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, conform cărora:

„(2) *Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin.*

(4) lit. a) - d): a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b); b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau

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

achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.

[...]

(3) Perioada de ajustare începe:

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă faptul generator de taxă a intervenit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării [...]

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de scutire conform art. 292, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;”

Având în vedere cele de mai sus, pentru partea din terenul achiziționat în luna ianuarie 2017, pentru care s-a dedus TVA la achiziție și care concură la realizarea de activități economice constând atât în operațiuni taxabile, cât și în operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv pentru suprafața de 366,20 ha (750 ha total suprafață- 383,8 ha protejată) achiziționată de la SC M INTERNATIONAL SA Galati, organul de control a determinat TVA pe care petenta avea obligația să o ajusteze în favoarea statului în anul 2018, astfel:

- mai întâi a fost determinată TVA aferentă suprafeței de 366,20 ha ca fiind de X12 lei (X9 lei TVA totală la achiziție- X1 lei TVA terenuri protejate);
- apoi s-a determinat valoarea TVA de ajustat/an X12 lei /20 ani =X13 lei/an;
- pentru anul 2018 s-a determinat o diferență de TVA de ajustat în favoarea statului în sumă de X4 lei, prin aplicarea pro ratei pentru persoana impozabilă cu regim mixt de 87,45% [X13 lei- (X13 x 87.45 %) = X4 lei].

Referitor la susținerile petentei din contestația analizată, că nu datorează TVA în sumă de X4 lei deoarece nu a desfășurat operațiuni scutite fără drept de deducere și ca atare nu i se poate aplica o ajustare de TVA în favoarea statului, organul de soluționare reține toate considerentele de la punctul B.2) subpunctul c) prezentate anterior, conform cărora pentru operațiunile în sfera TVA societatea este persoană impozabilă cu regim mixt.

Drept urmare, se constată că în mod corect organele de control au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de X4 lei, prin aplicarea pro ratei pentru persoana impozabilă în regim mixt asupra TVA ajustată aferentă terenului din R, jud. D, **contestația urmând a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.**

Organul de soluționare reține în soluția adoptată că în actul de control se precizează că la stabilirea obligațiilor suplimentare s-a ținut cont de diferențele constituite prin actul de impunere anterior, respectiv prin Decizia de impunere nr. F-Z/29.08.2019, ca urmare a aplicării pro ratei în perioada 01.01.2017- 31.03.2019, în sumă totală de X15 lei, urmare a reverificării, TVA suplimentară fiind diminuată cu această sumă, astfel că suma de **X15 lei nu face obiectul deciziei de impunere analizate.**

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile punctului 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, **urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X SRL împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/17.03.2020**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2020, **cu privire la TVA în sumă de X17 lei** (X2+ X3+ X4– X15 lei).

B.3. Referitor la TVA în sumă de X15 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra acestei sume împotriva căreia se îndreaptă societatea, în condițiile în care aceasta nu a fost stabilită prin decizia de impunere contestată.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2020, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2020, organele de control au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **X5 lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, iar prin contestația formulată, societatea se îndreaptă împotriva TVA în sumă totală de **T lei**.

În speță se reține că organele de control menționează în raportul de inspecție fiscală că din totalul taxei suplimentare rezultată în urma controlului, în sumă de T lei (X1 lei+ X2 lei+ X3 lei+ X4 lei), organul de control a ținut cont de diferențele constituite prin Decizia de impunere nr. F-Z/29.08.2019, întocmită cu prilejul inspecției anterioare, diferențe rezultate prin aplicarea pro ratei în perioada ianuarie 2017- martie 2019, **în sumă totală de X15 lei**, astfel că, urmare a reverificării efectuate, echipa de control a stabilit prin decizia contestată doar diferențe totale pentru TVA în sumă de **X5 lei** (T lei– X15 lei), aferente unei baze impozabile suplimentare în sumă de X16 lei.

Prin contestația formulată, petenta mai solicită **“exonerarea Societății de la plata sumelor impuse suplimentar cu titlu de taxă pe valoarea adăugată și a obligațiilor fiscale accesorii stabilite suplimentar în legătură cu aceste obligații fiscale suplimentare.”**, dar organul de soluționare reține că prin decizia contestată, organele de control nu au stabilit în sarcina societății obligația de plată a accesoriilor.

În drept, conform prevederilor art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 268 Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(3) *Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

[...]

art. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) **obiectul contestației;**

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. [...]*

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*

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

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

Față de cele prezentate, **pentru suma de X15 lei reprezentând TVA** contestată de petentă, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (2) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.1 lit. c) din Anexa la Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

Legea 207/2015

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.*

Ordinul 3741/2015

11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

c) *fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”*

contestația urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect.

De asemenea, în condițiile în care prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2020, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, nu s-au determinat obligații fiscale accesorii, rezultă că, pentru capătul de cerere privind **accesoriile** aferente TVA în sumă de X5 lei stabilită prin decizia mai sus menționată, **contestația formulată urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect.**

B.4. Referitor la contestarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/17.03.2020 emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu face parte dintre actele administrativ- fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În fapt, urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.03.2020 și precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/17.03.2020 prin care s-au dispus în sarcina SC X SRL următoarea măsură:

„Contribuabilul va proceda la declararea punctelor de lucru deținute în com. R, jud. D și com. S, jud. A”.

Prin contestația formulată, societatea solicită să se anuleze Dispoziția de măsuri nr. X/17.03.2020.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art. 272 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

Art. 272 Organul competent

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) *Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;*

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;
c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);
d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.

[...]

(6) Contestațiile formulate împotriva actelor administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.

coroborat cu pct. 5.1 și pct. 5.3 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd că:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Potrivit acestor dispoziții legale, în vigoare la data depunerii contestațiilor, structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile art. 98 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, sunt asimilate deciziilor de impunere:

“Art. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;
- b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;
- c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;
- d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Prin urmare, se constată că D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații nu are competența de soluționare a contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/17.03.2020, fapt pentru care competența de soluționare revine Administrației Județene a Finanțelor Publice X, în calitate de organ emitent al actului administrativ- fiscal.

Astfel, având în vedere prevederile art. 272 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, pentru acest capăt de cerere **contestația va fi trimisă spre competentă soluționare organului fiscal care a emis actul atacat.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1), (2) și (6), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) și din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **SC X SRL** împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/17.03.2020**, emisă de A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2020, **cu privire la TVA în sumă de X5 lei.**

2) **Respingerea ca fiind fără obiect** a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-BV 126/17.03.202**, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/17.03.2020, **pentru TVA în sumă de X15 lei și pentru accesoriile** aferente TVA în sumă de X5 lei stabilită prin decizia mai sus menționată.

3) **Transmiterea spre competență soluționare**, către A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, a contestației formulate de către SC X SRL împotriva **Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/17.03.2020.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.