

DECIZIA NR. 597/2020
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. 8522/23.04.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 1632/15.04.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 8522/23.04.2020, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. J/900/2011, având domiciliul fiscal în mun. X, Calea Feldioarei, nr. 27, cam. 5, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 1632/30.03.2020, 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/14.02.2020, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.02.2020 și **are ca obiect TVA în sumă totală de T lei, din care suma de T1 lei reprezintă TVA respinsă la rambursare.**

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/14.02.2020, respectiv data de **20.02.2019**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **30.03.2020**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin dl CM, împuternicit conform împuternicirii înregistrate la A.J.F.P. X sub nr. 7460/19.12.2019 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/14.02.2020, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea integrală a acestui act administrativ fiscal.

1. Față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de X1 lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere

1.1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de Fundația CC în perioada mai 2017-iulie 2019, potrivit facturilor emise în baza contractelor de management nr. 48/14.04.2017 și nr. 601A/29.03.2019

Petenta afirmă că motivele de fapt reținute de către organele de control pentru neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoare adăugată exercitat de către SC X SRL pentru operațiunile în discuție, nu sunt fundamentate prin raportarea la prevederile legale de ordin procedural fiscal, așa cum acestea sunt reglementate prin dispozițiile Codului de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea apreciază că organele de control și-au motivat constatările cu încălcarea următoarelor prevederi ale Codului de procedură fiscală aprobat prin Legea nr 207/2015, cu

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

modificările și completările ulterioare: art. 6 alin. (1) și alin. (2), art. 55 alin. (2) lit. a) și alin. (3) și art. 73 alin. (2), în motivarea actelor de control echipa de inspecție rezumându-se la a consemna și reține ca deficiențe pentru neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată faptul că „[...] serviciile înscrise în cuprinsul contractelor nu au legătură cu activitatea impozabilă în sfera TVA desfășurată de către societatea verificată”, fără a nominaliza în mod expres, care sunt motivele pentru care au ajuns la această concluzie, în condițiile în care consemnază că serviciile au fost „prestate”.

Contestatară afirmă că echipa de inspecție fiscală nu reține și nu prezintă în motivare constatări care să prezinte de o manieră fermă, fără loc de interpretări, nerespectarea prevederilor legale în materie de taxă pe valoarea adăugată, care să susțină neacordarea dreptului de deducere a taxei.

În motivarea contestației, reprezentantul societății precizează că aferent întregii perioade supuse verificării (01.07.2016– 31.10.2019), potrivit Registrului electronic de evidență a salariaților (REVISAL), SC X SRL a avut un singur angajat cu contract individual de muncă, cu timp parțial, în funcția de director economic, care, conform fișei postului, a avut următoarele atribuții:

- „asigură buna gestionare a patrimoniului societății;
- asigură respectarea legislației fiscale la nivel de firmă: organizează contabilitatea societății în conformitate cu dispozițiile legale și asigură efectuarea la timp a înregistrărilor;
- întocmește bugetul general al societății, informează și face propuneri de corecție, asigură întocmirea la timp și în conformitate cu dispozițiile legale a bilanțurilor de verificare, bilanțurilor semestriale și anuale, precum și a situațiilor lunare privind principalii indicatori economico-financiar;
- raportează rezultatele financiare ale societății: analizează și propune măsuri pentru creșterea responsabilității;
- elaborează și implementează sistemul general de evidență a gestiunii firmei;
- conduce și organizează activitatea departamentului financiar-contabil: exercită controlul financiar preventiv”.

De asemenea, contestatară precizează că potrivit actelor constituive actualizate ale societății, „administratorii au datoria de a îndeplini cât mai bine, orice activitate legată de administrarea societății, spre profitul acesteia, în limitele drepturilor ce le-au fost conferite” și „încheie în numele și pe seama societății contracte de prestări servicii cu terții”, considerând că atribuțiile de serviciu ale singurului salariat al societății și prerogativele administratorilor societății stabilite prin actul constitutiv, nu sunt de natură să asigure buna desfășurare a activității societății la nivelul activității efective desfășurate în perioada verificată.

Petenta consideră că nu se poate reține în mod explicit o suprapunere a obiectului contractelor de management nr. 48/14.04.2017, respectiv nr. 601 A/29.03.2019 în baza cărora au fost prestate serviciile facturate de Fundația CC, cu atribuțiile de serviciu ale singurului salariat al societății/prerogativele administratorilor. Se menționează că potrivit actelor constitutive actualizate ale societății, nu sunt nominalizate în mod expres pentru administratorii societății sarcini precise, direct cuantificabile din perspectiva naturii/ volumului responsabilităților de îndeplinit în vederea desfășurării activității societății.

Aceasta mai afirmă că argumentele de drept invocate de către organul de control pentru neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată în cazul serviciilor în discuție, nu se circumscriu unei situații de fapt motivate, care să susțină o situație de fapt obiectivă.

Referitor la prevederile legale reținute de către echipa de inspecție fiscală, cu trimitere la art. 297 alin. (2), coroborat cu prevederile art. 300 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în baza cărora nu i-a fost acordat drept de deducere a TVA, societatea consideră că nu reprezintă un temei de drept adecvat situației analizate și nu reflectă ceea ce legiuitorul, prin prevederile Codului de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015, a definit a reprezenta „obiectul inspecției fiscale”.

În prezentarea situației de fapt, reprezentantul societății precizează că potrivit contractelor de management în baza cărora Fundația CC X a prestat serviciile, părțile contractante au

convenit de comun acord următoarele:

Contract de management nr. 48/14.04.2017 încheiat între SC X SRL în calitate de beneficiar și Fundația CC în calitate de prestator

- Obiectul contractului: *„Prezentul contract este un contract de prestări servicii, un contract cu caracter comercial, ambele părți având obiective de realizat în domeniul managementului administrativ, dar și al protecției mediului, al conservării biodiversității în România, în conformitate cu prevederile legale în vigoare în România, pentru administrarea și gestionarea bunurilor imobile aflate în proprietatea beneficiarului în conformitate cu regulile și principiile generale aplicabile în domeniul protecției mediului la nivel național, european și mondial”;*
- Prețul contractului: *„în schimbul efectuării prestațiilor definite și reglementate prin prezentul contract, beneficiarul se obligă să plătească pentru anul 2017-2018 prestatorului suma de X7 euro în tranșe până la data de 01.03.2018”;*
- Prin actul adițional nr. 619A/15.04.2017 părțile au convenit la îndreptarea erorilor materiale din contractul de management nr. 48/14.04.2017 în sensul că au fost corectate obligațiile asumate prin contract de către prestator, convenindu-se că acestuia nu îi revin sarcini în a presta servicii în legătură cu fondul forestier din proprietatea beneficiarului, care pot fi prestate doar de societăți specializate, în condițiile de autorizare reglementate prin Legea fondului forestier (nominalizate în mod expres în actul adițional).

Contract de management nr. 601A/29.03.2019, încheiat între SC X SRL în calitate de beneficiar și Fundația CC în calitate de prestator

- Obiectul contractului: *„Prezentul contract este un contract de prestări servicii, un contract cu caracter comercial, ambele părți având obiective de realizat în domeniul managementului administrativ, dar și al protecției mediului, al conservării biodiversității în România, în conformitate cu prevederile legale în vigoare în România, pentru administrarea și gestionarea bunurilor imobile aflate în proprietatea beneficiarului în conformitate cu regulile și principiile generale aplicabile în domeniul protecției mediului la nivel național, european și mondial”;*
- Prețul contractului: *„în schimbul efectuării prestațiilor definite și reglementate prin prezentul contract, beneficiarul se obligă să plătească pentru perioada aprilie 2018-aprilie 2019 prestatorului suma de X8 euro, la care se adaugă TVA până la data de 30.04.2019”;*
- Prin actul adițional nr. 603B/30.03.2019 părțile au convenit la îndreptarea erorilor materiale din contractul de management nr. 601A/29.03.2019 în sensul că au fost corectate obligațiile asumate prin contract de către prestator, convenindu-se că acestuia nu îi revin sarcini în a presta servicii în legătură cu fondul forestier din proprietatea beneficiarului, care pot fi prestate doar de societăți specializate, în condițiile de autorizare reglementate prin Legea fondului forestier (nominalizate în mod expres în actul adițional);
- Conform Act adițional de îndreptare a erorilor materiale intervenite în Contractul de management nr. 601A/29.03.2019:

2.3. Se corectează și completează prevederile capitolului V din contractul de management 601 A/2019, astfel: *„În schimbul efectuării prestațiilor definite și reglementate prin prezentul contract, beneficiarul se obligă să plătească prestatorului pentru perioada 29.03.2019-30.04.2020 suma de X9 Euro la care se adaugă TVA (valoarea ce cuprinde totalitatea serviciilor prezumate până la data de 31.12.2019)”;*

2.4. Se corectează prevederile capitolului VI din contractul de management 601 A/2019, astfel: *„Contractul este încheiat pe o durată de un 1 an și intră în vigoare la data de 29.03.2019, data semnării lui și încetează la data de 30.04.2020.”*

Contestatatra afirmă că în realizarea obiectului contractelor de management antemenționate, părțile nu convin prestarea unor servicii bine definite prin prisma orelor necesar a fi prestate, a tarifului/oră de prestație, a personalului deservent sau a suprafețelor de pădure din proprietatea beneficiarului ca obiect al prestației etc., ci este contractată prestarea unor servicii având ca scop final *„administrarea și gestionarea bunurilor imobile aflate în proprietatea*

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

beneficiarului”.

Aceasta se întreabă retoric, cum ar fi putut desfășura efectiv operațiunile supuse măsurilor de simplificare (vânzări de material lemons, vânzări de masă lemnoasă pe picior, activitatea principală conform cod CAEN 0210 - Silvicultură și alte activități forestiere), fără servicii suport de administrare și gestionare a bunurilor proprii, în regim de continuitate.

În motivarea în drept a contestației petenta consideră că operațiunilor în discuție le sunt aplicabile prevederile reglementate prin art. 281 alin. (8) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, coroborat cu prevederile HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 24 alin. (5) și (6).

1.2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de Fundația CC în perioada octombrie- noiembrie 2016, potrivit facturilor emise în baza contractelor de prestări servicii nr. 4/01.02.2016 și nr. 3/01.02.2016

Petenta reia argumentele de ordin procedural prezentate anterior la punctul 1.1. și susține că potrivit regulilor procedural fiscale, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale revine organelor de control, doar în aceste condiții putând fi justificată neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Aceasta mai precizează că prin constatările consemnate în actele de control contestate nu se face nicio trimitere la prevederile Codului silvic aprobat prin Legea nr. 46/2008, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care legea fiscală condiționează aplicarea măsurilor de simplificare în cazul livrărilor de masă lemnoasă/materiale lemnoase (art. 331 alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Legea nr 227/2015), de respectarea prevederilor actului normativ antemenționat.

Contestatară precizează că pentru a desfășura activitatea principală constând în Silvicultură și alte activități forestiere, cod CAEN 0210, nu putea să facă abstracție de dispozițiile Codului silvic aprobat prin Legea nr. 46/2008, republicată, cu modificările și completările ulterioare și consideră că organele de control trebuiau să analizeze serviciile care fac obiectul contractelor de prestări servicii nr. 3/01.02.2016, respectiv nr. 4/01.02.2016 ținând cont și de prevederile Codului silvic.

Referitor la aceste două contracte reprezentantul societății precizează următoarele:

Contract de prestări servicii nr. 3/01.02.2016 încheiat între SC X SRL în calitate de beneficiar și Fundația CC în calitate de prestator

Obiectul contractului: *„Obiectul contractului îl constituie prestarea următoarelor servicii: Servicii de cercetare în domeniul analizei biodiversității- specii de plante și habitate, respectiv studii biodiversitate în teren în muntele Leaota și documentare bibliografică- specii de plante și habitate, pentru elaborarea unui raport de cercetare. [...] Beneficiarul prezentului contract este îndreptățit sa folosească studiul-raportul elaborat de prestator, în toate privințele, având totalitatea drepturilor supra acestui studiu”.*

Contract de prestări servicii nr. 4/01.02.2016 încheiat între SC X SRL în calitate de beneficiar și Fundația CC în calitate de prestator

Obiectul contractului: *„Obiectul contractului îl constituie prestarea următoarelor servicii: Servicii de stabilire a unei strategii de conservare în domeniul biodiversității- în muntele Leaota, în suprafața de fond aflat în proprietatea beneficiarului. [...] Strategia de conservare a biodiversității are ca obiect principal păstrarea nealterată a ecosistemelor naturale (ecofondului) și a fondului genetic (genofondului) la nivel local în vederea asigurării echilibrului între componentele naturale ale mediului pe de o parte și între acestea și societatea umană, pe de alta parte. [...] Beneficiarul prezentului contract este îndreptățit să folosească strategia de conservare a biodiversității elaborată de prestator, în toate privințele, având totalitatea drepturilor asupra acestui studiu [...]”.*

Petenta susține că serviciile prestate de Fundația CC în baza contractelor de prestări servicii nr. 3/01.02.2016, respectiv nr. 4/01.02.2016, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și că prevederile legale de ordin fiscal reglementate prin art. 331 alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, condiționează operațiunile taxabile din perspectiva taxei pe valoarea adăugată de respectarea prevederilor legii speciale, respectiv Codul silvic, aprobat prin

Legea nr. 46/2008/R, cu modificările și completările ulterioare, societatea neputând ignora în activitatea desfășurată condiționalitățile legale referitoare la exploatarea masei lemnoase în termeni de gestionare durabilă a pădurilor din patrimoniu, cu aplicarea unui management forestier durabil.

Aceasta mai menționează faptul că, pe lângă activitatea principală efectiv desfășurată în perioada verificată - Silvicultură și alte activități forestiere, cod CAEN 0210, este autorizată să desfășoare și activități secundare, printre care activitatea cod CAEN 0230, respectiv *Colectarea produselor forestiere nelemnoase din flora spontană*, care include desfășurarea următoarelor activități: colectarea materialelor din flora spontană: ciuperci, trufe, fructe de pădure, nuci, balata și alte gume, plută, balsamuri, lacuri și rășini, fire vegetale, iarbă, ghindă, castane, mușchi și licheni.

În ceea ce privește necesitatea serviciilor contractate prin contractele nr. 3/01.02.2016 și nr. 4/01.02.2016, raportat la prevederile Codului silvic, se afirmă că societatea și-a asigurat perspectiva unei gestionări durabile a fondului forestier din patrimoniu și în sensul predictibilității capacității de a exercita funcții sociale/economice la nivel local/regional prin colectarea și valorificarea materialelor din flora spontană, din perimetrul fondului forestier proprietate a societății.

Date fiind cele menționate, petenta apreciază că serviciile în discuție au fost achiziționate cu respectarea prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 67 (1) și (4) din HG nr. 1/2016.

În concluzie, reprezentantul societății apreciază că în lipsa unor constatări/probe care să poată fi reținute în motivarea actelor de control contestate, echipa de inspecție fiscală, în mod nejustificat și fără temei legal, nu a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă serviciilor prestate de Fundația CC în baza contractelor de management nr. 48/14.04.2017, respectiv nr. 601 A/29.03.2019 și a contractelor de prestări servicii nr. 3/01.02.2016, respectiv nr. 4/01.02.2016.

2. Față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de X2 lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere

Societatea susține că în actele de control contestate nu se regăsesc consemnate constatări potrivit cărora echipa de inspecție fiscală a întreprins demersuri procedurale de solicitare de explicații, înscrisuri și documente, astfel încât motivele de fapt invocate pentru neacordarea dreptului de deducere al taxei să poată fi catalogate ca fiind exprimate prin exercitarea dreptului de apreciere fundamentat pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza analizată. Aceasta afirmă că nu se poate reține că actele de control contestate sunt motivate pe bază de probe sau constatări proprii ale echipei de inspecție fiscală.

Referitor la opinia echipei de control că SC X SRL nu este persoană impozabilă din perspectiva prevederilor art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru că a obținut în perioada verificată venituri în „afara sferei impozabile a TVA”, cu trimitere directă la veniturile din „compensații-subvenții Garda Forestieră, despăgubiri-prejudicii de la Ocolul Silvic Carpathia”, societatea consideră că este nefondată, din următoarele considerente:

- din perspectiva prevederilor legale de ordin fiscal aplicabile situației în discuție, compensațiile la care echipa de inspecție fiscală face trimitere (încasate de în baza 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) nu reprezintă elemente de natură să intre în baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, așa cum prevede art. 286 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr 227/2015, cu modificările și completările ulterioare;
- normele metodologice emise în aplicarea prevederilor Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015

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

- privind Codul fiscal, reglementează fără echivoc acest aspect;
- din perspectiva prevederilor legale de ordin fiscal aplicabile situației în discuție, despăgubirile- prejudiciile la care echipa de inspecție fiscală face trimitere (încasate de la Ocolul Silvic Carpathia) nu reprezintă elemente de natură să intre în baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, așa cum prevede art. 286 alin. 4) lit. b) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, nu reprezintă elemente care să intre în sfera taxei pe valoarea adăugată, nu sunt legate în mod direct de prețul de valorificare al produselor (masa lemnoasă) rezultate din exploatarea fondului forestier din patrimoniul societății, respectiv nu cumpărătorii sunt beneficiarii acestora;
 - opinia echipei de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu este persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri pentru toate terenurile din patrimoniul, cu trimitere la regimul „amenajamentelor silvice” (pentru care a încasat compensații în baza HG 447/2017) este nejustificată, deoarece prin HG nr. 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- în baza căruia a încasat compensații, și pentru care echipa de inspecție fiscală a considerat că SC X SRL nu este persoană impozabilă în sensul prevederilor legale de ordin fiscal, se reglementează cadrul legal de acordare a unor compensații și nu interzicerea definitivă a exploatărilor forestiere. Astfel, societatea afirmă 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, iar prin HG 447/2017 se reglementează în mod explicit o perioadă determinată de timp pentru acordarea acestor facilități;
 - în raport cu prevederile comunitare în materie de taxă pe valoarea adăugată, este ignorat principiul neutralității taxei;
 - referitor la scutirile de la plata impozitului pe teren de care a beneficiat societatea, reținute de către echipa de inspecție fiscală ca motive pentru care a apreciat că SC X SRL a desfășurat activitate pentru care nu poate fi catalogată drept persoană impozabilă, se precizează că impozitul pe teren, obligație de plată a societății la bugetele locale pentru terenurile din patrimoniul său, nu reprezintă element care să intre în sfera taxei pe valoarea adăugată, nu este legat în mod direct de prețul de valorificare al produselor (masa lemnoasă) rezultate din exploatarea fondului forestier aflat în proprietate, nu cumpărătorii sunt beneficiarii acestor facilități;
 - existența unor restricții temporare de exploatare a terenurilor forestiere, din categoria celor deținute în patrimoniul, în condițiile reglementate de HG 447/2017, nu poate combate în niciun fel faptul că societatea desfășoară activitate economică în legătură cu toate terenurile forestiere achiziționate în mod legal, în acest sens fiind reținută de către organele de control, nu numai intenția, ci și desfășurarea efectivă de activități economice în sensul prevederilor legale de ordin fiscal;
 - pentru taxa pe valoarea adăugată pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere, nu au fost reținute în actele de control contestate aspecte care să poată fi reținute drept fraudă/abuz.

Petenta nu este de acord cu susținerea echipei de inspecție fiscală care consemnează în actele de control contestate faptul că „[...] societatea a înregistrat costuri (pază, ridicări topo etc.) pentru care a dedus TVA fără să țină evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitate de persoană impozabilă” din următoarele considerente:

- în Raportul de inspecție fiscală, la pagina nr. 4, echipa de inspecție fiscală consemnează că „Societatea deține și completează jurnalele de TVA conform prevederilor legale”;
- în legătură cu suprafețele de teren pentru care s-au solicitat/încasat compensații, considerate de echipa de inspecție fiscală ca nefiind utilizate în folosul operațiunilor

taxabile, motiv pentru care SC X SRL a fost catalogată ca fiind persoană parțial impozabilă, petenta prezintă documente, care, consideră aceasta, contrazic raționamentul reținut de organele de control ca motiv de fapt (facturi emise pentru venituri înregistrate din vânzări de masă lemnoasă/masă lemnoasă pe picior, operațiuni în sfera taxei pe valoarea adăugată, supuse măsurilor de simplificare);

- contestarea susține că întreg fondul forestier din proprietate este utilizat în folosul operațiunilor impozabile, și că este persoană impozabilă pentru întreaga activitate desfășurată.

În susținerea contestației petenta afirmă că echipa de control nu a respectat prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și face trimitere la dispozițiile art. 4 alin. (1) și alin. (2), art. 5 alin. (1), art. 6 alin. (1) și alin. (2), art. 7 alin. (3), art. 9 alin. (1), art. 12 alin. (1) și alin. (3), art. 13 alin. (1) și alin. (6), art. 55 alin. (2) lit. a) și ale art. 113 alin. (2) lit. g).

3. Față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de X3 lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere

Reprezentantul societății afirmă că echipa de inspecție fiscală nu a reținut niciun motiv de fapt care să susțină neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată pentru suma de X3 lei, cu consecința stabilirii de obligații suplimentare în sarcina SC X SRL, echipa de inspecție fiscală rezumându-se la a constata doar că: *„în cazul veniturilor din sfera impozabilă, societatea a obținut venituri din operațiuni cu drept de deducere (vânzare material lemnoasă, puieti) și venituri din operațiuni fără drept de deducere (arendă, fond cinegetic)”*.

Acesta mai precizează că nu a fost reținută nicio constatare potrivit căreia achizițiile înregistrate în jurnalele de cumpărări în baza documentelor justificative prezentate în timpul controlului, aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere al TVA, ar fi aferente veniturilor *„din operațiuni fără drept de deducere (arendă, fond cinegetic)”*, fapt care încalcă prevederile Codului de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015, care la art. 46 alin. (2) lit. e) reglementează conținutul și motivarea actelor administrativ fiscale.

Petenta invocă pct. 70 (1) din HG nr. 1/2016 și afirmă că echipa de inspecție fiscală nu a reținut în actele de control contestate niciun motiv potrivit căruia să fie în imposibilitatea de a discerne- potrivit jurnalelor de cumpărări și a documentelor justificative în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a TVA- între atribuirea achizițiilor, pe de o parte activităților care dau drept de deducere, iar pe de altă parte activităților care nu dau drept de deducere.

Societatea mai apreciază că opinia echipei de inspecție fiscală potrivit căreia *„[...] pentru achiziția terenului-pădure efectuată de la Luxten Lighting Company SA, contribuabilul verificat, începând cu anul 2019, va efectua ajustarea TVA dedusă, cu respectarea prevederilor art. 300 alin. (15) din Legea nr 227/2015”*, este nejustificată.

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. 8522/25.05.2020, având în vedere evoluția răspândirii infecției cu COVID 19 pe teritoriul României precum și măsurile dispuse de autoritățile române în vederea prevenirii răspândirii acesteia, societatea a fost înștiințată că procedura de susținere orală a contestației va fi suspendată urmând să fie reprogramată în funcție de evoluția evenimentelor la nivel național.

În 22.06.2020, cu adresa nr. 8522/22.06.2020, contribuabilul a fost informat că susținerea orală a contestației a fost programată în data de 02.07.2020, ora 12, la sediul D.G.R.F.P. X, dar prin răspunsul înregistrat la organul de soluționare sub nr. 951/06.07.2020, societatea a renunțat la susținerea orală a contestației și a menționat că dorește susținerea contestației *„în scris”*.

În susținerea contestației, prin adresa nr. 964/08.07.2020, societatea aduce următoarele motivații:

1. Referitor la TVA în sumă de X1 lei: reprezentantul societății precizează că *„în fișa*

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

postului directorului economic cu timp parțial nu erau cuprinse responsabilități cu privire la identificarea investițiilor, negociere, tranzacționare, înscrierea actelor notariale, înregistrare la oficiul Cadastrului, contractarea diverselor servicii, vânzare efectivă a produselor, administrarea conturilor bancare etc.”

2. Referitor la TVA în sumă de X2 lei: reprezentantul societății precizează că regimul pagubelor „care presupune valorificarea de material lemnos deteriorat sau rezultat în urma unor condiții speciale prin vânzarea efectivă a acestuia către Ocolul Silvic ce administrează fondul forestier” și valorificarea pagubelor nu intră în sfera operațiunilor impozabile conform art. 268 din Codul fiscal. De asemenea, cu privire la compensațiile acordate în baza Hotărârii 447/2017 se precizează că acestea se acordă limitativ, „fiind ajutoare de stat dobândite datorită unor evenimente trecute și nu subvenții de exploatare obținute ca urmare a unor operații asumate de contribuabil și supervizate de o instituție a statului”.

3. Referitor la TVA în sumă de X3 lei: reprezentantul societății precizează că „nu se aplică prevederile art. 300 alin. (5) din Codul fiscal”.

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/14.02.2020, emisă urmare a cererii de rambursare a TVA în sumă de T1 lei, 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 X4 lei și au respins la rambursare TVA în sumă de T1 lei, perioada verificată fiind 01.07.2016-31.10.2019.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.02.2020, care a stat la 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/14.02.2020 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială a vizat verificarea anticipată a soldului negativ de TVA solicitat la rambursare cu decontul de TVA nr. INTERNT-192936689-2019/21.11.2019, în sumă de T1 lei și s-a efectuat în perioada 17.12.2019-31.01.2020.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Silvicultură și alte activități forestiere” cod CAEN 210, iar în perioada verificată a realizat venituri din vânzarea de material lemnos, masă lemnoasă pe picior, către clienți persoane juridice, înregistrate conform articolului 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal. Pentru aceste operațiuni, societatea a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art. 331 alin. (2) lit. b) și alin. (3) din același act normativ.

De asemenea, în perioada verificată societatea a înregistrat venituri reprezentând prejudicii și despăgubiri pagube material lemnos, operațiuni care, în conformitate cu prevederile art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se află în sfera de aplicare a TVA, precum și venituri din operațiuni scutite fără drept de deducere, conform prevederilor art. 268 și art. 292 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal (arendă pășuni alpine către diverse persoane fizice, închiriere teren, gestionare fond vânătoare).

Organele de control au mai constatat că în perioada supusă verificării societatea a înregistrat venituri reprezentând compensații 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, acordate de Garda forestieră pentru anii 2017 și 2018 în baza unei cereri având la bază documentații întocmite de societate, venituri care, în conformitate cu dispozițiile art. 286 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 30 din HG 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, nu intră în baza de impozitare a TVA.

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

1) În perioada verificată, societatea a dedus TVA în sumă de X1 lei, aferent unor servicii prestate de către Fundația CC X- RO X, în baza următoarelor contracte:

- contract de prestări servicii nr. 528/01.01.2014;

- contract de prestări servicii nr. 3/01.02.2016;
- contract de prestări servicii nr. 4/01.02.2016;
- contract de management nr. 48/14.04.2017;
- contract de management nr. 601/29.03.2019.

Analizând prevederile contractelor mai sus menționate inspectorii fiscali au constatat că serviciile contractate nu sunt aferente activității impozabile în sfera TVA desfășurată de către SC X SRL, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (4), coroborat cu prevederile art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, TVA în sumă de **X1 lei**, aferentă serviciilor facturate de către Fundația CC a fost respinsă la deducere, fiind considerată taxă aferentă achizițiilor de servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere.

2) Organele de control menționează că societatea a obținut venituri atât din operațiuni impozabile din punct de vedere a TVA, cât și din afara sferei impozabile a TVA (compensații-subvenții Garda Forestieră, despăgubiri-prejudicii de la AS). Pentru veniturile care nu se află în sfera TVA, SC X SRL nu este persoană impozabilă așa cum este definită de art. 269 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Se mai precizează că suprafețele deținute de către operatorul economic sunt organizate în baza Amenajamentelor silvice, documentații cu valabilitate de 10 ani, ce reprezintă un ansamblu de măsuri organizatorice menite să creeze condițiile necesare pentru instrumentarea unui regim de exploatare a pădurilor conform funcțiilor economice și sociale, pe care ele sunt chemate să le îndeplinească, iar conform **Amenajamentelor silvice**, societatea deține suprafețe de pădure „supuse regimului de conservare deosebită, pentru care nu se reglementează procesul de producție masă lemnoasă, impunându-se doar lucrări de conservare”. Pentru acestea, conform legislației în vigoare, societatea a solicitat și i-a fost aprobată atât scutirea de impozit pe teren, de la Primăriile în raza cărora se află aceste terenuri, cât și compensații (subvenții) de la Garda Forestieră, în baza unei cereri și a fișei pentru calculul „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 pentru anul (...)”

Echipa de control reține că în conformitate cu obligația din contractul încheiat cu Fundația CC, respectiv de a căuta „diverse surse de finanțare interne și externe și a iniția în acest sens proiecte având ca obiectiv conservarea mediului natural din fondurile, pădurile aflate în proprietatea privată a beneficiarului”, Fundația CC a accesat mai multe instrumente de finanțare (EEA grants, POIM grant, LIFE project), dintre care se exemplifică:

- instrumentul de mediu Life/Nature acordat de Comisia Europeană, Direcția Generală Mediu, Direcția Eafaceri internaționale, Life și Eco-Inovare pentru perioada 01.08.2012 - 31.07.2017. Costul total al proiectului, conform acordului de finanțare nerambursabilă nr. LIFE11 NAT/RO/823 este estimat a fi la 5.835.248 euro;
- instrumentul de mediu Life/Nature acordat de Comisia Europeană, Direcția Generală Mediu, Direcția Eafaceri internaționale, Life și Eco-Inovare pentru perioada 2018– 2023. Costul total al proiectului, conform acordului de finanțare nerambursabilă nr. LIFE18 NAT/RO/001082 este estimat a fi la 27.619.867 euro.

Scopul principal al acestor finanțări este „crearea unei rezervații naturale în România, în Carpații Meridionali în vederea conservării și restaurării ecosistemului natural al Carpaților în beneficiul biodiversității, al comunităților locale, prin protejarea și gospodărirea de păduri și pajiști naturale”.

Dintre activitățile bugetate, pe care Fundația intenționează să le realizeze sunt enumerate:

- inventarierea pădurilor virgine;
- evaluarea compoziției originale a pădurilor, a arborilor și inventarul regenerării naturale a zonelor defrișate;
- înființarea unei pepiniere;
- evaluarea zonelor afectate de eroziunea solurilor;
- evaluarea habitatului riveran și planificarea restaurării cu o atenție deosebită pe pădurile

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

aluviale;

- inventarierea statutului ecosistemului acvatic și pregătirea planului de acțiune pentru restaurare;
- extinderea evaluării asupra pădurilor virgine și aluviale către întregul site Natura 2000 ROSCI0122 Munții Făgăraș;
- achiziția de păduri naturale;
- achiziția de zone defrișate;
- restaurarea solului pădurii pe urmele alunecărilor de teren;
- plantarea speciilor originale în zonele defrișate;
- întreținerea pădurilor supuse unui plan de management/restaurarea ecosistemului;
- accelerarea procesului de renaștere a pădurilor virgine prin replantarea speciilor de arbori originali, prin repopularea cu specii pierdute (bizoni, castori);
- dezvoltarea unei noi economii bazate pe conservare prin combinarea dezvoltării economiilor locale și crearea de locuri de muncă cu conservarea pe termen lung al Munților Făgăraș;
- crearea unui model de coexistență om- pădure, realizând măsuri de compensare inovative;
- construirea relațiilor pozitive cu comunitățile locale, pentru promovarea valorilor naturale și culturale, prin evenimente în social media, prin materiale video și tipărite, prin dezvoltarea mecanismelor de management și programelor educaționale.

Pentru întreaga suprafață deținută, societatea a înregistrat costuri (pază, ridicări topo, etc.) pentru care a dedus TVA fără să țină evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.

Pentru determinarea achizițiilor de bunuri și servicii, care nu sunt destinate activității de obținere de venituri taxabile, ci sunt utilizate pentru realizarea scopului fundației, respectiv „crearea unei rezervații naturale în România”, echipa de inspecție fiscală a calculat pro rata pentru persoana parțial impozabilă, după scăderea prin alocare directă a serviciilor facturate de către Fundația CC, prin raportarea veniturilor care nu se includ în baza impozabilă (subvenții, despăgubiri) la total venituri, în baza prevederilor art. 300 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Se reține în actele de control că societatea a întocmit pentru perioada 2017-2019, următoarele cereri către Garda Forestieră pentru acordarea de compensații:

- aferent anului 2017, cerere depusă în 25.08.2017, pentru suma de 93.102 lei;
- aferent anului 2018, cerere depusă în 17.05.2018 pentru suma de 304.972,49 lei
- aferent anului 2019, cerere depusă în 04.04.2019 pentru suma de 362.274,69 lei.

Deoarece aceste cereri se depun pentru anul în curs, reprezentând venituri ale anului în curs, chiar dacă societatea a înregistrat venituri doar la primirea sumelor, în anul următor depunerii cererii, echipa de inspecție fiscală a repus aceste venituri la anul cărora le corespunde și pentru care societatea a angajat cheltuieli aferente.

Având în vedere faptul că pentru achizițiile de bunuri și servicii care nu sunt achiziționate în scopuri economice, SC X SRL nu are calitatea de persoană impozabilă și implicit nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, conform art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru aceste achiziții, în urma inspecției fiscale, nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA, taxa respinsă la deducere pe bază de pro rată fiind în sumă de **X2 lei**.

Cât privește veniturile din sfera impozabilă, organele de control au reținut că societatea a obținut venituri din operațiuni cu drept de deducere (vânzare de material lemnos și puiet) și venituri din operațiuni scutite fără drept de deducere (arendă, fond cinegetic), situație în care, conform dispozițiilor art. 300 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, dreptul de deducere a TVA aferentă activității desfășurate se acordă prin alocare directă sau pe bază de pro rată.

Pentru perioada ianuarie-octombrie 2019, echipa de inspecție fiscală a aplicat pro ratele definitive (pro rata persoană parțial impozabilă și pro rata persoane cu regim mixt) calculate 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.

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

În urma calculării pro ratei pentru persoanele cu regim mixt, prin raportarea veniturilor aferente operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la total venituri, în baza prevederilor art. 300 alin. (6) din Legea 227/2015, pentru taxa aferentă achizițiilor destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, rezultată din calcul TVA, în sumă de **X3 lei**, conform prevederilor art. 300 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, nu s-a acordat drept de deducere.

Urmare a verificărilor efectuate echipa de control a stabilit că în perioada verificată societatea a dedus nejustificat TVA în sumă totală de **T lei** (X1 lei +X2 lei +X3 lei), prin decizia de impunere contestată fiind respinsă la rambursare TVA în sumă de T1 și stabilindu-se o TVA suplimentară de plată în sumă totală de X4 lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele 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 contestația formulată, reprezentantul societății apreciază că echipa de inspecție fiscală nu a avut în vedere respectarea regulilor procedural fiscale reglementate prin prevederile Codului de procedură fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, cu referire directă la prevederile art. 6 alin. (1) și alin. (2), art. 55 alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 73 alin. (2) și ale art. 113 alin. (2) lit. g) din acest act normativ.

Dar faptul că soluția adoptată de organele de control nu este favorabilă societății nu presupune automat încălcarea de către organele de control a prevederilor Codului de procedură fiscală, petenta trebuind să probeze afirmațiile sale, simplul fapt că sunt invocate anumite norme de drept nefiind suficient.

În drept, prevederile art. 6 alin. (1) și alin. (2), art. 55 alin. (1), (2) lit. a) și alin. (3), art. 72, art. 73 și ale art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dispun că:

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

art. 55 Mijloace de probă

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

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

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

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

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

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

art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

[...]

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;"

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organul de inspecție fiscală, este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, legiuitorul precizând că acestea trebuie să țină cont de opinia dată în scris în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/ plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, la același contribuabil.

De asemenea, în considerarea prevederilor legale mai sus citate, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale, conform prevederilor art. 72 antecitat la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrând probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Legiuitorul nu obligă, ci lasă la aprecierea organului fiscal să constate dacă este necesar să solicite informații din partea contribuabilului/ plătitorului și a altor persoane și prevede că în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală solicită explicații scrise ori de câte ori sunt necesare.

Petenta susține că în actele de control contestate nu se regăsesc consemnate constatări potrivit cărora echipa de inspecție fiscală a întreprins demersuri procedurale de solicitare de explicații, înscrisuri și documente reprezentantului societății, astfel încât motivele de fapt invocate pentru neacordarea dreptului de deducere al taxei să poată fi catalogate ca fiind exprimate prin exercitarea dreptului de apreciere fundamentat pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza analizată și consideră că nu se poate reține că actele

de control contestate sunt motivate pe bază de probe sau constatări proprii ale echipei de inspecție fiscală.

Ori, conform prevederilor art. 55 alin. (2) lit. a) și ale art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea 207/2015, antecitate, legiuitorul nu obligă ci lasă la aprecierea organului fiscal să constate dacă se impune să solicite informații/explicații scrise din partea contribuabilului/plătitorului, astfel că, dacă situația de fapt fiscală este clară și dacă organul fiscal a primit explicații verbale care i-au permis identificarea stării de fapt fiscale, solicitarea de explicații scrise nu se impunea. Organele de control precizează că pentru determinarea stării de fapt fiscale, în condițiile legii, a procedat la solicitarea de informații și documente, ori de câte ori a considerat că este necesară lămurirea unor aspecte, dovada fiind prezentarea de către societate a Amenajamentelor, a cererilor pentru acordarea compensațiilor, a cererilor pentru scutirea de impozit, a proiectelor Fundației Conservation Carpathia, etc.

În conformitate cu prevederile legale de mai sus, din analiza actelor atacate se constată că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea documentelor justificative prezentate de societate pentru justificarea taxei deductibile înregistrate în contabilitate și a TVA dedusă prin deconturile de taxă depuse la organul fiscal, și au făcut constatări în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin.

Astfel, 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, 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;”

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.

Totodată, din documentele la dosar se constată că, în aplicarea prevederilor art. 9 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pe care petenta îl invocă:

art. 9 Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

organul de inspecție fiscală a comunicat contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere, iar societatea și-a exercitat acest drept transmițând organelor fiscale, cu adresa nr. 707/

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

07.02.2020, Punctul de vedere cu privire la constatările echipei de control și documentele pe care le-a considerat relevante pentru stabilirea stării de fapt fiscale, aspecte care au fost analizate de către inspectorii fiscali la cap. VI-*Discuția finală* din Raportul de inspecție fiscală și care nu au condus la o altă concluzie decât cea din proiectul de raport.

În motivarea contestației, societatea mai face trimitere la dispozițiile art. 4 alin. (1) și alin. (2), art. 5 alin. (1), art. 7 alin. (3), art. 12 alin. (1) și alin. (3), art. 13 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

art. 4 Principiul legalității

(1) *Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege.*

(2) *Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.*

art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) *Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.*

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

art. 12 Buna-credință

(1) *Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

(3) *Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

art. 13 Interpretarea legii

(1) *Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.*

[...]

(6) *Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.*

și consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat aceste prevederi fără a aduce explicații privind acțiunile prin care ar fi fost acestea încălcate.

Societatea invocă aceste prevederi ale Codului de procedură fiscală dar nu motivează concret cum ar fi fost acestea încălcate și cum ar fi viciat rezultatul inspecției fiscale.

Referitor la nerespectarea principiului bunei credințe prevăzut de art. 12 din Legea 207/2015, se reține că buna-credință se prezumă potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil roman, consacrat prin art. 14 alin. (2) din Legea nr. 287/2009/R privind Codul civil, iar reaua-credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de contestatoare. Totodată, se reține că potrivit Deciziei Curții Constituționale, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie speței.

În ceea ce privește principiul *in dubio contra fiscum* legiferat la art. 13 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, societatea nu precizează care ar fi acea prevedere legală care este incertă și care este necesar să fie interpretată în favoarea contribuabilului.

În cauză, cu privire la cele afirmate de petentă, se reține că 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, ele fiind enumerate la art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„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.

Cât privește 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 procedura de control nu sunt susținute în fapt și în drept, 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, iar criticile petentei cu privire la eventuale încălcări ale prevederilor legale privind procedura de desfășurare a inspecției fiscale se constată nefondate, 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 X5 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, 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 realizat următoarele tipuri de venituri:

- venituri din vânzarea de material lemnos, masă lemnoasă pe picior, către clienți persoane juridice, înregistrate conform articolului 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal. Pentru aceste operațiuni, societatea a aplicat măsurile de

- simplificare prevăzute la art. 331 alin. (2) lit. b) și alin. (3) din același act normativ;
- venituri din operațiuni scutite fără drept de deducere, conform prevederilor art. 268 și art. 292 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal (arendă pășuni alpine către diverse persoane fizice, închiriere teren, gestionare fond vânătoare);
 - venituri reprezentând prejudicii și despăgubiri pagube material lemnos, operațiuni care, în conformitate cu prevederile art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se află în sfera de aplicare a TVA;
 - venituri reprezentând compensații 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, acordate de către Garda forestieră pentru anii 2017 și 2018 în baza unei cereri având la bază documentații întocmite de societate, venituri care, în conformitate cu dispozițiile art. 286 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 30 din HG nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, nu intră în baza de impozitare a TVA.

Organele de control au constatat astfel că societatea a obținut venituri atât din sfera impozabilă din punct de vedere TVA, cât și din afara sferei impozabile a TVA (compensații/subvenții de la Garda Forestieră, despăgubiri/prejudicii de la AS) și că pentru veniturile care nu se află în sfera TVA, SC X SRL nu este persoană impozabilă, așa cum este definită de art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 268 alin. (1) lit a)-d) și ale art. 269 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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 cuplată;

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

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

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

art. 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, pentru a putea vorbi despre o operațiune în sfera TVA, trebuie să se identifice dacă aceasta este realizată de o persoană impozabilă din perspectiva TVA și dacă operațiunea are caracter de activitate economică; 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 interpretarea acestor prevederi legale, se reține că administrarea de zone forestiere în scopul conservării nu poate fi catalogată drept activitate economică, iar veniturile obținute de SC X SRL pentru aceste zone nu au caracter de continuitate, astfel societatea neavând calitatea de persoană impozabilă pentru toate terenurile deținute.

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

Petenta consideră că este nefondată opinia echipei de inspecție fiscală potrivit căreia SC X SRL nu este persoană impozabilă din perspectiva prevederilor art. 269 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru că a obținut în perioada verificată venituri în afara sferei impozabile a TVA, respectiv venituri din compensații/subvenții Garda Forestieră, despăgubiri/prejudicii de la AS, și motivează că aceste compensații, la care echipa de inspecție fiscală face trimitere (încasate în baza 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) nu reprezintă elemente de natură să intre în baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, așa cum prevede art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. De asemenea, petenta mai afirmă că din perspectiva prevederilor legale de ordin fiscal aplicabile situației în discuție, despăgubirile/prejudiciile încasate de la AS, nu reprezintă elemente de natură să intre în baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, așa cum prevede art. 286 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015.

Organul de soluționare reține că prin actele contestate organele de control au constatat tocmai că aceste compensații și despăgubiri/prejudicii nu reprezintă elemente de natură să intre în baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, așa cum prevede art. 286 la alin. (1) lit. a) și la alin. (4) lit. b) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015.

Astfel, în ceea ce privesc compensațiile încasate de către societate de la Garda forestieră, pentru anii 2017 și 2018, în baza 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, organul de soluționare reține că într-adevăr aceste sume nu intră în baza de impozitare a TVA, aceasta fiind și opinia echipei de control exprimată în Raportul de inspecție fiscală.

În drept, prin prevederile art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 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; Norme metodologice

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.

De asemenea, cu privire la sumele pe care societatea le-a facturat către Ocolul Silvic Muntenia, Ocolul Silvic Poiana Cerbului și AS, sume reprezentând prejudicii și despăgubiri pagube material lemnoas în valoare de X6 lei, asemeni susținerii petentei, organele de control au constatat că nu intră în baza de impozitare pentru TVA, 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;”

Așa cum precizează însăși petenta, compensațiile convenite în baza HG 447/2017, precum și despăgubirile/prejudiciile încasate, nu reprezintă elemente care să intre în sfera taxei pe valoarea adăugată, nu sunt legate în mod direct de prețul de valorificare al produselor (masa lemnoasă) rezultate din exploatarea fondului forestier din patrimoniul societății, respectiv nu cumpărătorii sunt beneficiarii acestora.

În susținerea raționamentului că SC X SRL nu este persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri pentru toate terenurile deținute, se reține că suprafețele de teren deținute de către operatorul economic sunt organizate în baza Amenajamentelor silvice, documentații cu valabilitate de 10 ani, ce reprezintă un ansamblu de măsuri organizatorice menite să creeze condițiile necesare pentru instrumentarea unui regim de exploatare a pădurilor conform funcțiilor economice și sociale, pe care ele sunt chemate să le îndeplinească. Conform Amenajamentelor silvice, societatea deține suprafețe de pădure „supuse regimului de conservare deosebită, pentru care nu se reglementează procesul de producție masă lemnoasă, impunându-se doar lucrări de conservare”.

Pentru aceste terenuri, conform legislației în vigoare, societatea a solicitat și i-a fost aprobată atât scutirea de impozit pe teren, de la Primăriile în raza cărora se află aceste terenuri cât și compensații (subvenții) de la Garda Forestieră, în baza unei cereri și a fișei de calcul a „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”.

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 amintit, 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 TI sau TII, care corespund obiectivelor ecologice și de protecție conform Normelor tehnice pentru amenajarea pădurilor aprobate prin Ordinul 1672/2000.

Conform Normelor 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**.*” În fapt, societatea nu poate exploata material lemnos de pe mare parte dintre suprafețele de pădure deținute în proprietate ca urmare a încadrării acestora prin amenajamente, în tipul funcțional I și II. De altfel, se reține din documentele la dosar, că intenția pe termen lung a societății este de a include aceste suprafețe de fond forestier în arii protejate, astfel, în contractul încheiat cu Fundația CC fiind inclusă obligația pretatorului de a căuta „*diverse surse de finanțare interne și externe și inițiază în acest sens proiecte având ca obiective conservarea mediului natural din fondurile, pădurile aflate în proprietatea privată a beneficiarului*”. Organele de control precizează că Fundația CC a accesat mai multe instrumente de finanțare (EEA grants, POIM grant, LIFE proiect, dintre care exemplifică:

- instrumentul de mediu Life/Nature acordat de Comisia Europeană, Direcția Generală Mediu, Direcția Eafaceri internaționale, Life și Eco-Inovare pentru perioada 01.08.2012- 31.07.2017. Costul total al proiectului, conform acordului de finanțare nerambursabilă nr. LIFE11 NAT/RO/823, este estimat a fi la 5.835.248 euro;

- instrumentul de mediu Life/Nature acordat de Comisia Europeană, Direcția Generală Mediu, Direcția Eafaceri internaționale, Life și Eco-Inovare pentru perioada 2018- 2023. Costul total al proiectului, conform acordului de finanțare nerambursabilă nr. LIFE18 NAT/RO/001082, este estimat a fi la 27.619.867 euro.

Scopul principal al acestor finanțări este „*crearea unei rezervații naturale în România, în Carpații Meridionali în vederea conservării și restaurării ecosistemului natural al Carpaților în beneficiul biodiversității al comunităților locale prin protejarea și gospodărirea de păduri și pajiști naturale*”.

Dintre activitățile bugetate, pe care fundația intenționează să le realizeze amintim:

- „*inventarierea pădurilor virgine;*
- *evaluarea compoziției originale a pădurilor a arborilor și inventarul regenerării naturale a zonelor defrișate;*
- *înființarea unei pepiniere;*
- *evaluarea zonelor afectate de eroziunea solurilor;*
- *evaluarea habitatului riveran și planificarea restaurării cu o atenție deosebită pe pădurile aluviale;*
- *inventarierea statutului ecosistemului acvatic și pregătirea planului de acțiune pentru restaurare;*
- *extinderea evaluării asupra pădurilor virgine și aluviale către întregul site Natura 2000 ROSCIO122 Munții Făgăraș;*
- *achiziția de păduri naturale;*
- *achiziția de zone defrișate;*
- *restaurarea solului pădurii pe urmele alunecărilor de teren;*
- *plantarea speciilor originale în zonele defrișate;*
- *întreținerea pădurilor supuse unui plan de management/ restaurarea ecosistemului. (...);*
- *accelerarea procesului de renaștere a pădurilor virgine prin replantarea speciilor de arbori originali, prin repopularea cu specii pierdute (bizoni, castori);*
- *dezvoltarea unei noi economii bazate pe conservare prin combinarea dezvoltării economiilor locale și crearea de locuri de munca cu conservarea pe termen lung al Munților Făgăraș;*
- *crearea unui model de coexistența om- pădure, realizând măsuri de compensare inovative;*
- *construirea relațiilor pozitive cu comunitățile locale, pentru promovarea valorilor naturale și culturale, prin evenimente în social media, prin materiale video și*

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

tipărite, prin dezvoltarea mecanismelor de management și programelor educaționale”.

Cu privire la precizările echipei de control referitor la contractele de finanțare accesate de Fundația CC, petenta afirmă că privesc în mod explicit activitatea unui terț și nu a SC X SRL, dar aceste precizări au fost făcute pentru a se reține imaginea de ansamblu asupra acțiunilor care vizează suprafețele de pădure deținute de petentă în Carpații Meridionali, petenta însăși angajând cheltuieli cu întocmirea unui Plan de conservare și restaurare a zonei Leota și cu studii care au ca scop furnizarea de date științifice privind habitatele, flora și fauna din zona Leota și identificarea principalelor presiuni și amenințări în vederea dezvoltării unui **plan complet de conservare** a acestei zone, fiind evidentă intenția sa de a conserva zonele de pădure și nu de a le exploata și de a desfășura activități în sfera taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, conform Planului de conservare și restaurare a zonei Leota, SC X SRL urmărește obținerea unui statut de parc național strict protejat pe proprietățile sale și derularea procedurilor legale pentru desemnarea „Parcului național Leota”, iar încadrarea ca parc național presupune restricții de exploatare a masei lemnoase.

Se reține așadar, că pentru suprafețele de pădure supuse regimului de conservare deosebită, pentru care nu se reglementează procesul de producție masă lemnoasă, impunându-se doar lucrări de conservare conform Amenajamentelor silvice, deținute de societate, aceasta nu își poate desfășura activitatea pentru care a fost autorizată prin Actul Constitutiv, cod CAEN 0220 Exploatare forestieră, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, deci nu are calitatea de persoană impozabilă.

Conservarea nu este o activitate economică, neregăsindu-se în definiția persoanei impozabile cuprinsă la art. 269 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, respectiv *“activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora”*.

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 niciun fel faptul că societatea desfășoară activitate economică în legătură cu toate terenurile forestiere achiziționate în mod legal, aceasta recunoscând 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.

Societatea interpretează eronat prevederile art. 269 și ale art. 300 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 trebuie să se interpreteze 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.

Se reține că 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, nu constituie un scop în sine, care să justifice înființarea unei societăți comerciale ca persoană impozabilă, cu atât mai mult cu cât ele nu se află în sfera impozabilă, sunt incerte și nu au caracter de continuitate, fapt confirmat chiar de contribuabil care afirmă că HG 447/2017 prevede acordarea compensațiilor doar până la 31.12.2020.

Referitor la documentele anexate de petentă la contestație în legătură cu suprafețele de teren pentru care a solicitat/încasat compensații, respectiv facturi emise pentru vânzarea de masă lemnoasă/masă lemnoasă pe picior, operațiuni în sfera taxei pe valoarea adăugată, supuse măsurilor de simplificare, se reține că fac referire la luna decembrie 2019 și ianuarie 2020, perioadă care este ulterioară perioadei care a făcut obiectul inspecției fiscale (ian. 2016- oct. 2019), ca urmare nu pot fi luate în considerare în soluționarea prezentei. De altfel, în acestea sunt înscrise doar lucrări de igienizare, care au caracter excepțional, de întreținere și nu de

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

exploatare, principalul produs obținut fiind lemn de foc, astfel că administrarea de zone forestiere în scopul conservării nu poate fi catalogată drept activitate economică, iar veniturile obținute de SC X SRL pentru aceste zone nu au caracter de continuitate, drept pentru care societatea nu are calitatea de persoană impozabilă pentru terenurile din categoria TI și TII.

Astfel, se reține că SC X SRL este persoană neimpozabilă din punct de vedere a TVA pentru partea din activitate aferentă terenurilor din categoria TI și TII.

Organul de soluționare nu poate reține afirmația societății că și-ar fi exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată cu respectarea prevederilor legale reglementate la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, acesta nefiind conformă cu situația de fapt fiscal constatată ca urmare a inspecției fiscale, descrisă anterior.

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

„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;”

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, deci pentru operațiuni producătoare de venituri, 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 scopuri economice, SC X SRL nu are calitatea de persoană impozabilă și implicit nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât societatea în calitate de persoană impozabilă realizează atât operațiuni în impozabile, cât și operațiuni care nu intră în sfera TVA, rezultă cu prisosință că aceasta este persoană parțial impozabilă în privința exercitării dreptului de deducere, obligată să aplice prevederile art. 300 din Codul fiscal.

Organul de soluționare mai reține că, în perioada care face obiectul inspecției, petenta nu a ținut evidențe separate pentru fiecare activitate desfășurată și nu a calculat și înscris în deconturile de TVA pro rata, exercitându-și dreptul prin deducerea integrală a taxei aferente achizițiilor realizate. Pentru întreaga suprafață de teren forestier deținută, societatea a înregistrat costuri (pază, ridicări topo, servicii administrare de la Ocolul silvic etc.) pentru care a dedus TVA, drept pentru care se reține că în mod legal organele de control au considerat că este necesară deducerea pe bază de pro rată și au respins la deducere TVA în sumă de X2 lei, aferentă achizițiilor în cauză.

În speță este relevantă jurisprudența comunitară, 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 cazul 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 cazul C-118/2011, 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 neacționând 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 contestate 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, simplul fapt că SC X SRL are calitate de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, nu poate conferi societății contestate 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.

Așa cum menționează și contestata, referitor la TVA respinsă la deducere, organele de control nu au reținut în decizia contestată aspecte care să poată fi reținute drept fraudă/abuz. Dar achiziția efectivă a unor servicii pentru care furnizorul a perceput TVA, nu conferă automat drept de deducere, dreptul de deducere fiind garantat doar pentru achizițiile destinate unor operațiuni în sfera TVA.

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 nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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.”**

Drept urmare, deoarece societatea a dedus în perioada verificată TVA aferentă achiziției de servicii de pază, ridicări topo, de administrare, care au vizat întreaga suprafață de pădure deținută, pentru care a dedus TVA fără să țină evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, pentru determinarea achizițiilor de bunuri și servicii, care nu sunt destinate activității de obținere de venituri, ci sunt aferente zonelor de pădure protejate, în mod legal echipa de inspecție fiscală a calculat pro rata pentru persoana parțial impozabilă, prin raportarea veniturilor care nu se includ în baza impozabilă (subvenții, despăgubiri) la total venituri, în baza prevederilor art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Echipa de control a calculat pro rata pentru persoana parțial impozabilă 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);*

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

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 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.

(20) Persoanele impozabile cu regim mixt pot opta să nu aplice prevederile prezentului articol în ce privește posibilitatea exercitării dreptului de deducere, situație în care taxa aferentă achizițiilor de bunuri destinate operațiunilor cu sau fără drept de deducere nu va fi dedusă.”

Cu privire la operațiunile din sfera impozabilă, conform documentelor la dosar se constată 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 (arendă pășune, gestionare fond cinegetic).

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 legii antecitate, având în vedere faptul că societatea obține venituri din vânzarea de material lemnos, masă lemnoasă pe picior, către clienți persoane juridice, înregistrate în scopuri de TVA, pentru aceste operațiuni având drept de deducere a

taxei, precum și venituri din arendă pășuni alpine către diverse persoane fizice, închiriere teren, gestionare fond vânătoare, care sunt operațiuni scutite **fără drept de deducere**, rezultă cu prisosință că aceasta este persoană impozabilă mixtă în privința exercitării dreptului de deducere, obligată să aplice prevederile art. 300 din Codul fiscal.

Astfel, deoarece în perioada verificată societatea este, conform prevederilor legale antecitate, persoană impozabilă cu regim mixt, aceasta avea obligația deducerii TVA în conformitate cu prevederile art. 300 din Legea 227/2015, antecitat, care prevede modalitatea de acordare a dreptului de deducere aferent activității desfășurate, prin alocare directă sau pe bază de pro rată.

Societatea susține că echipa de inspecție fiscală nu face nicio constatare potrivit căreia achizițiile înregistrate în jurnalele de cumpărări în baza documentelor justificative prezentate în timpul controlului, aferent cărora și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată ar fi aferente veniturilor „din operațiuni fără drept de deducere (arenda, fond cinegetic)”. Ori, se reține că organele de control au menționat faptul că „pentru întreaga suprafața deținută, societatea a înregistrat costuri (pază, ridicări topo, etc) pentru care a dedus TVA fără să țină evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă”.

Din documentele la dosar se reține că, de exemplu, SC X SRL SRL a dedus TVA pentru servicii achiziționate de la **AS, CUI X, în baza Contractului de administrare silvică nr. 942/14.08.2014** care are ca obiect „efectuarea de către Prestator, pentru Beneficiar, a serviciului de administrare silvică, respectiv: asigurarea pazei fondului forestier aflat în proprietatea privată a Beneficiarului, în vederea prevenirii tăierilor ilegale de arbori, distrugerii sau degradării vegetației forestiere, pășunatului abuziv și a altor fapte contravenționale sau infracționale;”. Aceste servicii vizează întreaga suprafață de teren deținută de contestatară, care au generat atât venituri în sfera TVA cât și venituri scutite fără drept de deducere.

Totodată, din documentele la dosar se reține că SC X SRL a dedus TVA pentru servicii achiziționate de la S.C. CAF S.R.L. în baza Contractului de prestări-servicii nr. 9/01.01.2015, având ca obiect „prestarea de servicii de management și consultanță în folosul beneficiarului începând cu 01.01.2015 pe perioadă nedeterminată”, care vizează toată activitatea desfășurată de petentă și nu doar activitatea în sfera TVA.

De altfel, se reține că prin contestația formulată, societatea nu susține că nu ar fi persoană impozabilă cu regim mixt, ci se rezumă să afirme că echipa de inspecție fiscală nu a reținut în actele de control contestate niciun motiv potrivit căruia să fie în imposibilitatea de a discerne-potrivit jurnalelor de cumpărări pe care societatea le-a prezentat în timpul controlului și a documentelor justificative în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată- între atribuirea achizițiilor, pe de o parte activităților care dau drept de deducere, iar pe de altă parte activităților care nu dau drept de deducere, dar nu prezintă explicații clare și nici nu delimitează ea însăși aceste achiziții pe tipuri de activități.

Ori, din documentele la dosar rezultă că organele de control au delimitat TVA atunci când a fost posibil, stabilind faptul că petenta a efectuat achiziții de servicii care sunt destinate exclusiv activității de conservare a ariilor de pădure protejate, activități pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă și care nu generează venituri în sfera TVA (de exemplu: a achiziționat servicii de „servicii de cercetare în domeniul analiza biodiversitate- specii de plante și habitate, respectiv studii biodiversitate în teren în muntele Leota” de la Fundația CC) și pentru care nu are drept de deducere a TVA în suma de X1 lei (punctul B2 din Decizie), dar pentru servicii care sunt aferente întregului patrimoniu imobiliar al petentei (de exemplu ridicări topo, servicii de administrare silvică de la AS, servicii de management și consultanță de la SC CAF SRL), nu au putut efectua alocarea pentru activitatea taxabilă/ activitatea impozabilă scutită cu drept de deducere/activitatea impozabilă scutită fără drept de deducere/activitatea neimpozabilă, decât pe bază de pro rată.

Se constată deci, că în mod legal organele de control au calculat pro rata pentru persoanele cu regim mixt, prin raportarea veniturilor aferente operațiunilor constând în livrări de

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

bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la total venituri, în baza prevederilor art. 300 alin. (6) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, și au respins la deducere TVA în suma de X3 lei.

Referitor la precizarea societății că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/14.02.2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, la pagina nr. 4, echipa de inspecție fiscală consemnează că **“Societatea deține și completează jurnalele de TVA conform prevederilor legale”**, se reține că neacordarea dreptului de deducere nu a avut la bază faptul că societatea a completat/nu a completat corect jurnalele de TVA, aceasta fiind motivată de prevederile art. 300 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, care prezintă detaliat modul în care o societate parțial impozabilă și cu regim mixt poate deduce TVA. De altfel, mențiunea referitoare la jurnalele de TVA făcută de către echipa de inspecție fiscală la pag. 4 din RIF, așa cum se poate observa, având în vedere locul unde s-a făcut această precizare, respectiv la începutul Cap. III, privește respectarea rubricăției pentru jurnalele de TVA prevăzute de pct. 101 din HG 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, la prima vedere.

În susținerea contestației societatea nu prezintă argumente și probe care să justifice deducerea integrală a taxei, în condițiile în care desfășoară și activități scutite fără drept de deducere, astfel că, deoarece petenta a dedus TVA pentru achiziții de servicii care sunt aferente întregului patrimoniu imobiliar al SC X SRL (servicii de administrare silvică de la AS, servicii de management și consultanță de la SC CAS SRL etc.), alocarea TVA pentru activitatea impozabilă scutită cu drept de deducere/activitatea impozabilă scutită fără drept de deducere nu s-a putut efectua decât pe bază de pro rată, pro rata fiind singura modalitate de a repartiza, de exemplu, TVA aferentă achiziției de servicii de administrare silvică de către AS, care include asigurarea pazei fondului forestier **“în vederea prevenirii (...) pășunatului abuziv și a altor fapte contravenționale sau infracționale”**.

Cât privește aprecierea societății că, este nejustificată opinia echipei de inspecție fiscală potrivit căreia **„[...] pentru achiziția terenului-pădure efectuată de la Luxten Lighting Company SA, contribuabilul verificat, începând cu anul 2019, va efectua ajustarea TVA dedusă, cu respectarea prevederilor art. 300 alin. (15) din Legea nr 227/2015”**, organul de soluționare reține că achiziția în cauză nu a influențat obligațiile fiscale suplimentare stabilite ca urmare a inspecției fiscale și nu poate face obiectul prezentei analize.

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 cărora:

„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/14.02.2020**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.02.2020, **cu privire la TVA în sumă de X5 lei.**

B.2. Referitor la TVA în sumă de X1 lei

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

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA în sumă de X1 lei, aferentă achizițiilor de servicii de la Fundația CC, 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 fapt, organele de control au efectuat la SC X SRL o inspecție fiscală parțială având ca obiect soluționarea cu control anticipat a solicitării de rambursare a soldului negativ al TVA în sumă de T1 lei, exprimată prin decontul lunii octombrie 2019, înregistrat la A.J.F.P. X cu nr. nr. INTERNT-192936689-2019/21.11.2019.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au respins la deducere TVA în sumă totală de X1 lei, aferentă achizițiilor de servicii de la Fundația CC, motivând că din analiza rapoartelor de activitate întocmite de către Fundație pentru facturile emise către societatea X SRL, s-a constatat că acestea conțin descrierea generică și neconcludentă a unor servicii de consultanță, de administrare, de coordonare, dezvoltare și implementare de strategii, studii în domeniul conservării biodiversității, ce țin de obiectul de activitate al fundației și de activitatea neimpozabilă din punct de vedere a TVA desfășurată de SC X SRL, ca persoană parțial impozabilă.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (4), coroborat cu prevederile art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, TVA în sumă de X1 lei, aferentă serviciilor facturate de către Fundația CC a fost respinsă la deducere, fiind taxă aferentă achizițiilor de servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere.

În drept, referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei de către o persoană impozabilă cu regim mixt sunt incidente dispozițiile art. 297, alin. (4), art. 299 alin. (1) lit. a) și ale art. 300 din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„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;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

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

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

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

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

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.

[...]

(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.

coroborat cu dispozițiile HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

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

[...]

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

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația **să justifice că bunurile/serviciile au fost achiziționate în mod real și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv că serviciile au fost prestate în beneficiul său**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Pe cale de consecință, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Având în vedere reținerile de la pct. B.1. din prezenta decizie și prevederile art. 300 alin. (4) din Codul fiscal, persoanele impozabile care realizează atât operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, cât și operațiuni scutite fără drept de deducere sau în afara sferei de aplicare a TVA, sunt considerate din punct de vedere al taxei persoane impozabile parțial

impozabile/cu regim mixt, pentru care dreptul de deducere pentru taxa aferentă achizițiilor poate fi exercitat pe trei paliere:

- dacă achizițiile sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, taxa aferentă acestora este deductibilă integral;
- dacă achizițiile sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni în afara sferei de aplicare a TVA/scutite fără drept de deducere, taxa aferentă acestora este integral nedeductibilă;
- dacă pentru achiziții nu se cunoaște în mod concret destinația ori proporția alocării lor pentru operațiuni cu drept de deducere și operațiuni fără drept de deducere, taxa aferentă acestora se deduce pe bază de pro rată.

În speță, SC X SRL a încheiat cu Fundația CC un număr de patru contracte de prestări servicii, iar din analiza acestora organele de control au constatat că serviciile sunt aferente exclusiv realizării de operațiuni în afara sferei de aplicare a TVA, taxa aferentă acestora fiind integral nedeductibilă.

Astfel, din analiza documentelor la dosar, cu privire la relația cu Fundația CC, organul de soluționare reține următoarele:

A) SC X SRL a încheiat cu Fundația CC Contractul de management nr. 48 din 14.04.2017 în care la cap. III- Obiectul contractului se precizează că „*prezentul contract este un contract de prestări-servicii, un contract cu caracter comercial, ambele părți având obiective de realizat în domeniul managementului administrativ, dar și al protecției mediului, al conservării biodiversității în România în conformitate cu prevederile legale în vigoare în România, pentru administrarea și gestionarea bunurilor imobile aflate în proprietatea beneficiarului în conformitate cu regulile și principiile generale aplicabile în domeniul protecției mediului la nivel național, european și mondial*”.

Principalele obligații ale prestatorului sunt:

- „asigură administrarea, gestionarea și integritatea patrimoniului proprietarului, în condițiile legii;
- îndeplinește programele, proiectele și indicatorii de performanță, renegociabili anual, după încheierea bilanțului și adoptat de comun acord de către părți printr-un act adițional;
- Elaborează și să aplice strategii specifice, în măsură să asigure desfășurarea în condiții performante a activității curente și de perspectivă;
- Adoptă măsuri în vederea îndeplinirii bugetului anual de venituri și cheltuieli, pentru dezvoltarea și diversificarea surselor de venituri, în condițiile legii;
- Administrează cu diligența unui bun proprietar patrimoniul încredințat;
- Prezintă la termene și în condițiile Legii, precum și ori de câte ori este necesar, situația economico-financiară, modul de realizare a obiectivelor și indicatorilor de performanță solicitați de beneficiar, inclusiv măsurile pentru optimizarea activității, dacă este cazul;
- Oferă prin specialiștii săi, consultanță în vederea derulării unor programe de conservare și cercetare, programe pe care le inițiază și le susține;
- Desfășoară activități de cercetare pentru beneficiar, în scopul gestionării florei și faunei sălbatice din pădurile deținute în proprietate exclusivă de către beneficiar, păduri care beneficiază de administrarea legală a organelor abilitate; toate aceste activități se desfășoară în vederea conservării biodiversității și menținerii echilibrului ecologic;
- Caută diverse surse de finanțare interne și externe și inițiază în acest sens **proiecte având ca obiective conservarea mediului natural din fondurile, pădurile aflate în proprietatea privată a beneficiarului;**
- Are obligația de monitorizare permanentă, prin mijloace tehnice de specialitate și mijloace proprii specifice, a întregului fond de pădure proprietate privată deținut de beneficiar, sau de către alte entități juridice cu care fie beneficiarul, fie prestatorul, au încheiate convenții, acorduri, relații având ca obiect protecția mediului;
- Execută servicii de administrare cu caracter operațional cât și servicii similare acestora, legate de gestionarea pădurilor aflate în proprietatea beneficiarului, din România;

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

- În conformitate cu prevederile contractuale prestatorul va efectua și va asigura gestionarea, administrarea cât și alte servicii de consultanță în legătură cu scopul și obiectivele ambelor părți contractante, fără limitare la anumite sarcini enumerate contractual, prin folosirea de către prestator a logisticii și angajaților proprii, fie prin angajarea de terți colaboratori, întotdeauna în conformitate cu Legislația din România;
- Execută servicii periodice de patrulare-inventariere, a pădurilor beneficiarului;
- Asigură și supraveghează furnizarea serviciilor de coordonare în vederea întocmirii unui plan de administrare a bunurilor imobile forestiere în conformitate cu cerințele legii din România, prin inspecții ale proprietăților, tururi periodice ale bunurilor societății;
- Pune în aplicare proceduri de gestionare a riscurilor, planuri de protecție împotriva incendiilor, supravegherea permanentă a stării pădurilor, coordonarea politicilor de sănătate și siguranță, precum și asigurarea menținerii și îmbunătățirii stării de sănătate a acestora;
- Asigură dezvoltarea, implementarea, revizuirea periodică și actualizarea planurilor de management al proprietăților beneficiarului.”

Durata contractului este de 1 an, de la 14.04.2017 la 13.04.2018 iar prețul contractului este de X7 euro și este aferent anului 2017-2018. Contractul prevede că „pentru fiecare an calendaristic prestatorul va înainta un plan de buget aferent serviciilor ce urmează să fie prestate în numele și pe seama beneficiarului; planul de buget va fi supus anual aprobării beneficiarului și va avea ca bază de calcul suprafețele de terenuri -pădure deținute în proprietate de beneficiarul contractului și planul de activități ce urmează să se desfășoare în legătură și pentru conservarea bunurilor imobile în discuție”.

Prin actul adițional de îndreptare a erorilor materiale din contractul de management nr. 48 din 14.04.2017, încheiat în data de 15.04.2017 durata contractului a fost prelungită la doi ani, respectiv până în 29.03.2019 și se corectează prevederile cap. IV -Obligațiile părților, punctul 4.1. aliniatul 1 și 10. Astfel:

- „prestatorul asigură administrarea, gestionarea și integritatea patrimoniului proprietarului, în condițiile legii, cu excepția activităților de administrare directă a fondului forestier al proprietarului care se administrează prin servicii specializate conform legii;
- prestatorul asigură realizarea unui concept pentru includerea zonei în care beneficiarul deține imobile în proprietate privată într-o arie naturală protejată de interes european, național sau local;
- *prestatorul are obligația de monitorizare permanentă, prin mijloace tehnice de specialitate și mijloace proprii specifice, a modului de gospodărire a fondului forestier proprietate privată deținut de beneficiar, sau de către alte entități juridice cu care fie beneficiarul, fie prestatorul, au încheiate convenții, acorduri, relații având ca obiect protecția mediului;”*

De asemenea a fost eliminată obligația prestatorului de a executa „servicii de administrare cu caracter operațional cât și servicii similare acestora, legate de gestionarea pădurilor aflate în proprietatea beneficiarului, din România;” și de a executa „servicii periodice de patrulare-inventariere, a pădurilor beneficiarului;”.

Contestarea a prezentat Procesele verbale de recepție parțială a serviciilor din data de 12.05.2017 și din 29.12.2017 care au conținut identic în ceea ce privește activitățile enumerate ca fiind desfășurate, aceste activități fiind în fapt cele enumerate la cap. IV -Obligațiile părților, punctul 4.1.- Obligațiile Prestatorului din contract, inclusiv activitățile care prin Actul adițional la contract au fost eliminate. Astfel prestatorul precizează că „a executat servicii de administrare cu caracter operațional cât și servicii similare acestora, legate de gestionarea pădurilor aflate în proprietatea beneficiarului, din România;” și că „a executat servicii periodice de patrulare-inventariere, a pădurilor beneficiarului;”, deși aceste obligații fuseseră eliminate din contract prin actul de îndreptare a erorilor materiale, acestea fiind prestate efectiv de către AS.

Se constată că deși durata contractului 48/14.04.2017 a fost prelungită cu un an, prețul nu a fost modificat, iar pentru anul 2018 nu au mai fost întocmite documente justificative, astfel că se poate lesne concluziona că în acest an nu au mai fost necesare și nu au mai fost prestate

servicii de administrare de către Fundația CC, și cu toate acestea, petenta a desfășurat în continuare activități economice în sfera TVA sau scutite fără drept de deducere. Prin contestație petenta se întreabă retoric „*cum ar fi putut desfășura efectiv această activitate subscrisă, fără servicii suport de administrare și gestionare a bunurilor proprii, în regim de continuitate?*”, ori conform documentelor prezentate serviciile prestate de către Fundația CC nu au continuitate, așa cum au de fapt serviciile de administrare silvică prestate de către AS.

În ceea ce privește **Contractul de management nr. 601A din 29.03.2019** se reține că este identic ca și conținut cu contractul 48/14.04.2017, respectiv că are același obiect și prevede aceleași obligații ale prestatorului ca și contractul 48/14.04.2017, fiind incluse chiar și erorile materiale din primul contract.

Durata contractului este de 1 an, dar perioada indicată este de doar o lună, respectiv de la 29.03.2019 la 30.04.2019, iar prețul contractului este de X8 euro. Contractul prevede că „*pentru fiecare an calendaristic prestatorul va înainta un plan de buget aferent serviciilor ce urmează să fie prestate în numele și pe seama beneficiarului; planul de buget va fi supus anual aprobării beneficiarului și va avea ca bază de calcul suprafețele de terenuri -pădure deținute în proprietate de beneficiarul contractului și planul de activități ce urmează să se desfășoare în legătură și pentru conservarea bunurilor imobile în discuție*”.

Pentru a corecta erorile materiale din contractul 601A/29.03.2019 și pentru a modifica prețul, părțile au încheiat în ziua următoare (30.03.2019) un Act adițional de îndreptare a erorilor materiale din contractul de management nr. 601A/29.03.2019, prin care se corectează durata contractului în sensul că data la care încetează este 30.04.2020, prețul pentru perioada 29.03.2019-30.04.2020 este de X9 euro la care se adaugă TVA și se corectează prevederile cap. IV -Obligațiile părților, punctul 4.1.aliniatul 1 și 10, respectiv se elimină una dintre prevederile referitoare la obligațiile prestatorului. Astfel:

- „*prestatorul asigură administrarea, gestionarea și integritatea patrimoniului proprietarului, în condițiile legii, cu excepția activităților de administrare directă a fondului forestier al proprietarului care se administrează prin servicii specializate conform legii;*
- *prestatorul asigură realizarea unui concept pentru includerea zonei în care beneficiarul deține imobile în proprietate privată într-o arie naturală protejată de interes european, național sau local;*
- *prestatorul are obligația de monitorizare permanentă, prin mijloace tehnice de specialitate și mijloace proprii specifice, a modului de gospodărire a fondului forestier proprietate privată deținut de beneficiar, sau de către alte entități juridice cu care fie beneficiarul, fie prestatorul, au încheiate convenții, acorduri, relații având ca obiect protecția mediului;*”
- a fost eliminată obligația prestatorului de a executa „*servicii periodice de patrulare-inventariere, a pădurilor beneficiarului*” acestea fiind în sarcina unor prestatori specializați.

Contestara a prezentat Procesele verbale de recepție parțială a serviciilor din data de 22.04.2019 și din 12.07.2019 care au conținut identic în ceea ce privește activitățile enumerate ca fiind desfășurate, aceste activități fiind în fapt cele enumerate la cap. IV -Obligațiile părților, punctul 4.1.- Obligațiile Prestatorului din contract, inclusiv activitatea care prin Actul adițional la contract au fost eliminate. Astfel prestatorul precizează că „*a executat servicii periodice de patrulare-inventariere, a pădurilor beneficiarului;*”, deși aceste obligații fuseseră eliminate din contract prin actul de îndreptare a erorilor materiale, acestea fiind prestate efectiv de către AS.

Se constată, de asemenea, că anexele conțin enumerate aceleași tipuri de prestări de servicii pentru fiecare factură, enumerate generic și fără justificări care să permită identificarea serviciilor efectiv prestate și care să permită alocarea acestora în folosul operațiunilor taxabile ale SC X SRL.

Se mai reține și faptul că, deși contractele prevăd că întocmirea unui plan de buget aferent serviciilor ce urmează să fie prestate în numele și pe seama beneficiarului, care va avea ca bază de calcul suprafețele de terenuri-pădure deținute în proprietate de beneficiarul un plan

de activități ce urmează să se desfășoare în legătură și pentru conservarea bunurilor imobile în discuție, petenta nu a prezentat niciun astfel de document și nici modalitatea de calcul a prețului contractelor, care suferă variații foarte mari (de la X7 euro aferent perioadei 2017-2019, X9 euro pentru perioada 29.03.2019-30.04.2020, la care se adaugă TVA).

În drept, conform prevederilor art. 10 din Legea 46/2008/R privind Codul silvic:

„art. 10

(1) **Este obligatorie administrarea sau, după caz, asigurarea serviciilor silvice pentru întregul fond forestier național, indiferent de forma de proprietate, prin ocoale silvice.** Pentru fondul forestier proprietate publică a statului deținut de Institutul de Cercetări și Amenajări Silvice, care se reorganizează în Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare în Silvicultură "Marin Drăcea"***), administrarea se realizează de către structurile din cadrul acestuia.

(2) Administrarea, precum și serviciile silvice, după caz, **se asigură prin ocoale silvice autorizate, denumite în continuare ocoale silvice, [...]**"

Astfel, se reține că Fundația CC, nu avea, conform prevederilor Codului silvic, dreptul legal de a efectua servicii ce privesc administrarea fondului forestier sau servicii silvice.

Din documentele la dosar se reține că pentru administrarea fondului forestier cu respectarea prevederilor Codului silvic, SC X SRL a încheiat cu **AS, CUI X, Contractul de administrare silvică** nr. 942/14.08.2014 în care se precizează că a fost încheiat în temeiul prevederilor Legii nr. 46/2008 privind Codul Silvic și în conformitate cu prevederile comerciale în vigoare, cu respectarea întocmai a prevederilor legale incidente în cauză.

Obiectul contractului îl constituie „*efectuarea de către Prestator, pentru Beneficiar, a serviciului de administrare silvică, respectiv:*

— asigurarea pazei fondului forestier aflat în proprietatea privată a Beneficiarului, în vederea prevenirii tăierilor ilegale de arbori, distrugerii sau degradării vegetației forestiere, pășunatului abuziv și a altor fapte contravenționale sau infracționale;

— asigurarea respectării amenajamentelor silvice;

— realizarea lucrărilor de regenerare a pădurii;

— realizarea lucrărilor de punere în valoare a masei lemnoase pentru lucrările de îngrijire și conducere a arboretelor precum și a celorlalte categorii de lucrări și tratamente silvice;

— executarea lucrărilor necesare pentru prevenirea și combaterea bolilor și dăunătorilor pădurilor; depistarea, statistica și prognoza dăunătorilor pădurii;

— asigurarea respectării măsurilor de prevenire și stingere a incendiilor;

— coordonarea tuturor lucrărilor silvice, verificarea respectării regulilor privind exploatarea masei lemnoase, autorizarea, controlul și reprimirea parchetelor de exploatare;

— comercializarea și livrarea materialului lemnos proprietate a SC X SRL;

— eliberarea documentelor specifice pentru transportul și circulația masei lemnoase și a materialelor forestiere de reproducere proprietate a SC X SRL de către personalul abilitat al Ocolului Silvic Carpathia;

— delimitarea proprietății forestiere în conformitate cu actele de proprietate și menținerea în stare corespunzătoare a semnelor de hotar;”.

Conform art. 5.1. din contract, prestatorul mai asigură:

— „luarea măsurilor pentru prevenirea și stingerea incendiilor de pădure;

— împădurirea și ajutorarea regenerărilor naturale, potrivit prevederilor amenajamentului silvic și ale normelor tehnice specifice;

— întreținerea plantațiilor și regenerărilor naturale, până la realizarea stării de masiv;

— efectuarea lucrărilor de îngrijire a arboretelor tinere: degajări, curățiri, rărituri;

— marcarea și inventarierea arborilor destinați tăierii și întocmirea actelor de punere în valoare, pentru volumul de masă lemnoasă aprobat pentru a fi recoltat, în conformitate cu prevederile reglementărilor legale, a amenajamentului silvic și a normelor tehnice în vigoare;

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

— **orice alte servicii silvice în legătura cu respectarea regimului silvic.**”

De asemenea, la art. 2.3. este reglementat că „Prestatorul extinde serviciul de pază-prestări-servicii silvice, la serviciul de administrare silvică pentru suprafețele de fond forestier proprietate privată a Beneficiarului aflate deja în paza O.S. Carpathia la data semnării prezentului contract de administrare, în suprafață totală de 1419,94 hectare; astfel, clauzele și anexele din contractele de prestări servicii pază încheiate între AS și SC X SRL, respectiv din contractele: 37/30.01.2013, 1/07.02.2013, 191/20.05.2013, 360/03.09.2013, 381/14.09.2013, 495/31.12.2013, sunt preluate prin prezentul contract. Anexele menționate anterior se comasează în anexa 1, parte integrantă a prezentului contract.”

Din analiza prevederilor contractului cu AS se reține că acestea acoperă serviciile necesare și obligatorii pentru administrarea întregului fond forestier deținut de societate, respectiv pentru desfășurarea activității economice în sfera TVA a SC X SRL, a activității de exploatare a masei lemnoase, dar și pentru proprietățile din ariile protejate, care nu sunt aferente activității economice, și pentru zonele de pășune din care se obțin venituri scutite de TVA fără drept de deducere.

Astfel, se reține că în conformitate cu prevederile Codului silvic, de administrarea fondului forestier se pot ocupa doar Ocoalele silvice autorizate, astfel că serviciile de management contractate de la Fundația CC nu pot fi aferente activității în sfera TVA desfășurată de petentă, reținându-se ca pertinentă concluzia organelor de control că Fundația CC ar fi prestat servicii ce țin de activitatea neimpozabilă din punct de vedere al TVA desfășurată de SC X SRL, ca persoană parțial impozabilă.

Totodată, din documentele la dosar se reține că SC X SRL a încheiat cu S.C. CAF S.R.L. Contractul de prestări-servicii nr. 9/01.01.2015, având ca obiect „prestarea de servicii de management și consultanță în folosul beneficiarului începând cu 01.01.2015 pe perioadă nedeterminată”, prestatorul urmând să realizeze următoarele lucrări:

- „Acordarea de servicii de consultanță financiar-fiscală și contabilă;
- Asistență operațională pe probleme de management;
- Servicii de planificare strategică și organizatorică;
- Servicii de planificare și organizare a proceselor și procedurilor de re tehnologizare și de management al schimbărilor, cât și cartografierea acestora;
- Servicii de planificare și organizare în vederea reducerii costurilor, cât și alte probleme financiare;
- Servicii de planificare a producției și planificare a controlului;
- Servicii pentru afaceri - consultanță, îndrumare sau asistență operațională cu privire la: proiectarea metodelor sau procedurilor contabile, programe de contabilizare a costurilor, proceduri de control bugetar;”

Se mai reține și că, potrivit Registrului electronic de evidență al salariaților (REVISAL), societatea a avut un singur salariat în perioada 01.01.2015- 01.06.2019, angajat cu contract individual de muncă, cu timp parțial, în funcția de director economic, care, potrivit fișei postului funcției salariatului, a avut următoarele atribuții:

„- **asigură buna gestionare a patrimoniului societății;**

- ***asigură respectarea legislației fiscale la nivel de firmă: organizează contabilitatea societății în conformitate cu dispozițiile legale și asigură efectuarea la timp a înregistrărilor;***

- ***întocmește bugetul general al societății, informează și face propuneri de corecție, asigură întocmirea la timp și în conformitate cu dispozițiile legale a bilanțelor de verificare, bilanțurilor semestriale și anuale, precum și a situațiilor lunare privind principalii indicatori economico-financiar;***

- ***raportează rezultatele financiare ale societății: analizează și propune măsuri pentru creșterea responsabilității;***

- ***elaborează și implementează sistemul general de evidență a gestiunii firmei;***

- conduce și organizează activitatea departamentului financiar-contabil: exercită controlul financiar preventiv.”

În susținerea contestației petenta citează prevederile actelor constitutive actualizate, care reglementează în ceea ce privește administrarea activității SC X SRL, următoarele:

- art. 12.4 „administratorii au datoria de a îndeplini cât mai bine, orice activitate legată de administrarea societății, spre profitul acesteia, în limitele drepturilor ce le-au fost conferite;”
- art. 12.6 (ii) „încheie în numele și pe seama societății contracte de prestări servicii cu terții.”

Petenta enumeră îndatoririle singurului său angajat cu contract de muncă prevăzute în fișa postului și îndatoririle administratorilor din Actul constitutiv, și precizează că „atribuțiunile de serviciu ale singurului salariat al societății, prerogativele administratorilor societății stabilite prin actul constitutiv, nu sunt de natură să asigure buna desfășurare a activității subscrisei la nivelul activității efective desfășurate în perioada verificată”, dar omite să precizeze că administrarea întregului fond forestier din proprietatea sa se realizează în fapt de către AS în baza contactului anterior menționat și a actelor adiționale la acesta precum și faptul că, pe lângă activitatea prestată de angajat, administrator și de Ocolul silvic, angajează și achiziții de servicii de management și consultanță de la SC CAF SRL.

Chiar dacă, așa cum precizează petenta, actele constitutive actualizate ale SC X SRL nu nominalizează în mod expres pentru administratorii societății sarcini precise, direct cuantificabile din perspectiva naturii/volumului responsabilităților de îndeplinit în vederea desfășurării activității societății, în speță se reține că, în conformitate cu prevederile Legii 31/1990/R privind societățile comerciale, în baza căreia petenta s-a constituit:

„art. 70 (1) Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.”

Astfel, administrarea activității curente a unei societăți are un conținut complex, considerându-se că ea presupune obligația și dreptul în același timp de a face toate operațiunile ce se impun pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, cu excepția restricțiilor prevăzute prin actele constitutive, astfel că în actele constitutive trebuie precizate restricțiile.

În ceea ce privește posibilitatea de delegare de către administratori a unor atribuții ce le revin, altor persoane, aceasta nu este în discuție în speță, iar organele de control nu au pus la îndoială realitatea prestărilor facturate de către Fundația CC, prin observațiile înscrise în raportul de inspecție fiscală urmărindu-se a se sublinia faptul că activitățile de administrație desfășurate de Fundație nu au fost în legătură cu activitatea în sfera TVA desfășurată de petentă, pentru această activitate societatea beneficiind de activitatea desfășurată de administratorii statutar ai societății, de activitatea angajatului, fiind în același timp contractate servicii de administrare de la AS și servicii de consultanță financiar-fiscală și contabilă și alte servicii de management de la S.C. CAF S.R.L. care acoperă întreaga perioadă verificată, așa cum am arătat anterior.

Referitor la precizarea reprezentantului societății că „în fișa postului directorului economic cu timp parțial nu erau cuprinse responsabilități cu privire la identificarea investițiilor, negociere, tranzacționare, înscrierea actelor notariale, înregistrare la oficiul Cadastrului, contractarea diverselor servicii, vânzare efectivă a produselor, administrarea conturilor bancare etc.”, se reține că acestea sunt obligații generale ale administratorului unei societăți. Se mai reține că societatea încearcă să inducă impresia că de acestea s-ar fi ocupat Fundația CC, dar nu a prezentat niciun document din care să rezulte de exemplu că Fundația ar fi efectuat servicii de negociere, tranzacționare, înscrierea actelor notariale, înregistrare la oficiul Cadastrului, contractarea diverselor servicii, iar cât privește vânzare efectivă a produselor, organul de soluționare reține că AS avea obligația conform contractelor și era autorizată conform legii, să de ocupe de „comercializarea și livrarea materialului lemnos proprietate a SC X SRL”.

Referitor la susținerea petentei că organul de control nu nominalizează în mod expres, în actele de control încheiate, care sunt motivele pentru care, în opinia sa, serviciile în discuție, „nu au legătură cu activitatea impozabilă în sfera TVA desfășurată [...]”, deși, consemnază faptul că serviciile au fost „prestate”, aceasta se constată ca fiind nefondată în condițiile în care organele

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

de control au precizat că administrarea operațională a fondului forestier a fost realizată efectiv de către AS. De altfel, conform prevederilor Codului silvic, Fundația nu era autorizată să efectueze administrarea și să presteze servicii silvice pentru fondul forestier.

De asemenea, se reține că echipa de control a precizat că oportunitatea și necesitatea serviciilor facturate de Fundația CC referitoare la gestionarea proprietăților beneficiarului și cercetarea florei și faunei sălbatice din pădurile deținute de SC X SRL nu se justifică în sensul activității impozabile desfășurate de petentă (valorificare masă lemnoasă), ci pentru „conservarea și restaurarea ecosistemului natural al Carpaților în beneficiul biodiversității, al comunităților locale prin protejarea și gospodărirea de păduri și pajiști naturale”, operațiuni care sunt neimpozabile din punct de vedere al TVA.

Organele de control au constatat că din toate documentele prezentate echipei de inspecție fiscală răzbate un singur țel pe care societatea și l-a propus atât pentru perioada verificată, cât și ca intenție pentru perioada viitoare, acela de a include suprafețele deținute în regimul ariilor naturale protejate, conservarea habitatelor naturale, a florei și faunei sălbatice, activitate care nu presupune desfășurarea unei activități comerciale cu caracter continuu, care să includă societatea în sfera persoanelor impozabile din punct de vedere al TVA. Întreaga gamă de servicii facturate de Fundație se subordonează acestei intenții a societății de creare a unei arii protejate, și nu sunt îndreptate spre aplicarea unei strategii în vederea obținerii de venituri impozabile.

Petenta invocă prevederile art. 73 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispune că Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise, dar omite să precizeze că aliniatul (1) al acestui articol stabilește în sarcina sa obligația de a dovedi că are drept de rambursare pentru taxa solicitată:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Petenta consideră că prevederile legale reținute de către echipa de inspecție fiscală, cu trimitere la art. 297 alin. (2), coroborat cu prevederile art. 300 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în baza cărora nu i-a fost acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X1 lei, nu reprezintă un temei de drept adecvat situației analizate, dar așa cum am arătat anterior, constatările organelor de control se încadrează exact în aceste dispoziții legale, achizițiile nefiind aferente operațiunilor taxabile desfășurate de persoana parțial impozabilă.

Cu privire la serviciile de management contractate de la Fundația CC, contestatara afirmă că le sunt aplicabile prevederile art. 281 alin. (8) reglementate prin Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(8) În cazul livrărilor de bunuri și al prestațiilor de servicii care se efectuează continuu, altele decât cele prevăzute la alin. (7), cum sunt livrările de gaze naturale, de apă, de energie electrică, serviciile de telefonie, de închiriere, de leasing, de concesiune, de arendare de bunuri, de acordare cu plată pentru o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și suprafața, asupra unui bun imobil, și alte livrări/prestări asemenea, se consideră că livrarea de bunuri/prestarea de servicii este efectuată la fiecare dată prevăzută în contract pentru plata bunurilor livrate/serviciilor prestate sau, în lipsa unei astfel de prevederi contractuale, la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an”.

HG 1/2016, pct. 24 (5), (6):

„(5) În cazul contractelor de prestări de servicii în cadrul cărora clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație, serviciile

trebuie considerate efectuate în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii clientului său în această perioadă. În cazul unor astfel de contracte, obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii bine definite, ci faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi serviciile contractate, prestarea de servicii fiind efectuată de prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziția clientului în perioada stabilită în contract, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație. Faptul generator al taxei intervine conform prevederilor art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului. În acest sens a fost dată și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD. Aceste prevederi se aplică inclusiv în cazul serviciilor de consultanță, juridice, de contabilitate, de expertiză, de mentenanță, de service și alte servicii similare, pentru care nu se întocmesc rapoarte de lucru sau alte situații pe baza cărora prestatorul atestă serviciile prestate, fiind încheiate contracte în condițiile descrise de prezentul alineat.

(6) În aplicarea prevederilor art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, în cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii care sunt efectuate continuu, faptul generator de taxă intervine la data stipulată în contract pentru plata acestora sau la emiterea unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an. În cazul în care contractul nu stipulează o dată pentru plata bunurilor/serviciilor livrate/prestate în mod continuu, faptul generator de taxă intervine la data la care se emite o factură, iar dacă pe factură se menționează un termen de plată, acesta nu este considerat fapt generator de taxă.”

În speță însă, nu s-a analizat data la care intervine faptul generator pentru aceste servicii, ci acestea au fost alocate activității fără drept de deducere desfășurată de petentă, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 300 alin. (4) antecitate, taxa a fost respinsă la deducere.

B) SC X SRL a mai încheiat cu Fundația CC:

Contractul de prestări servicii nr. 3 din 01.02.2016 având ca obiect „servicii de cercetare în domeniul analiza biodiversitate- specii de plante și habitate, respectiv studii biodiversitate în teren în muntele Leota și documentare bibliografică- specii de plante și habitate, pentru elaborarea unui raport de cercetare. [...] Beneficiarul prezentului contract este îndreptățit să folosească studiul- raportul elaborat de prestator, în toate privințele, având totalitatea drepturilor supra acestui studiu”.

Cu privire la raportul care urmează să fie întocmit de prestator, părțile au convenit că trebuie „să conțină concluzii referitoare la:

- documentarea bibliografică cu privire la speciile de plante și habitatele din zona de referință indicată de beneficiar;
- studiile efectuate în teren cu privire la speciile de plante și habitatele în zona de referință indicată de beneficiar.”

Valoarea contractului este de X10 euro inclusiv TVA și are o durată de 12 luni (până la 31.01.2017), cu posibilitatea de a fi prelungit prin act adițional.

Contractul de prestări servicii nr. 4 din 01.02.2016 având ca obiect „servicii de stabilire a unei strategii de conservare în domeniul biodiversității- în muntele Leota, în suprafața de fond aflat în proprietatea beneficiarului. [...] Strategia de conservare a biodiversității are ca obiect principal păstrarea nealterată a ecosistemelor naturale (ecofondului) și a fondului genetic (genofondului) la nivel local în vederea asigurării echilibrului între componentele naturale ale mediului pe de o parte și între acestea și societatea umană, pe de alta parte. [...] Beneficiarul prezentului contract este îndreptățit să folosească strategia de conservare a biodiversității elaborată de prestator, în toate privințele, având totalitatea drepturilor asupra acestui studiu [...]”.

Valoarea contractului este de X10 euro inclusiv TVA și are o durată de 12 luni (până la 31.01.2017), cu posibilitatea de a fi prelungit prin act adițional.

În susținerea contestației petenta afirmă că serviciile prestate de Fundația CC în baza contractelor de prestări servicii nr. 3/01.02.2016, respectiv nr. 4/01.02.2016 sunt destinate

utilizării în folosul operațiunilor taxabile și că prevederile legale de ordin fiscal reglementate prin art. 331 alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, condiționează operațiunile taxabile din perspectiva taxei pe valoarea adăugată de respectarea prevederilor legii speciale, respectiv Codul silvic, aprobat prin Legea nr. 46/2008/R, cu modificările și completările ulterioare, societatea neputând ignora în activitatea desfășurată condiționalitățile legale referitoare la exploatarea masei lemnoase în termeni de gestionare durabilă a pădurilor din patrimoniu, cu aplicarea unui management forestier durabil.

Referitor la exprimarea contestatarei cum că „*legea fiscală condiționează aplicarea măsurilor de simplificare în cazul livrărilor de masă lemnoasă/materiale lemnoase de respectarea prevederilor Codului Silvic*”, în ansamblul acestora, nu poate fi reținută de către organul de soluționare, interpretarea prevederilor Codului Fiscal fiind în mod evident eronată, în fapt legiuitorul făcând trimitere doar la definiția masei lemnoase/materialelor lemnoase din Codul Silvic, pentru a delimita produsele pentru care se aplică măsurile de simplificare, și nu a condiționat nicidecum aplicarea legii fiscale de prevederile Codului Silvic în ansamblul său.

În speță, conform art. 331 alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Codul fiscal:

„art. 331 Măsuri de simplificare

(1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

[...]

b) livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin Legea nr. 46/2008 - Codul silvic, republicată;

Astfel, în fundamentarea constatărilor proprii, organele de control trebuiau să se raporteze doar la definiția materialelor lemnoase dată la punctul 21 din Anexa 1, Definiții, la Legea 46/2008/R privind Codul silvic:

„21. Materiale lemnoase- lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, cheresteaua, flancurile, traversele, lemnul ecarisat-cu secțiuni dreptunghiulară sau pătrată, precum și lemnul cioplit. Această categorie cuprinde și arbori și arbuști ornamentali, pomi de Crăciun, răchită și puieți; materialele lemnoase nu sunt bunuri divizibile.”

În drept, în speță se reține că pentru verificarea taxei pe valoarea adăugată și stabilirea sumelor suplimentare echipa de inspecție fiscală a acționat în baza și cu respectarea prevederilor Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care dispun că:

„art. 1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) Prezentul cod stabilește: cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii prevăzute la art. 2 alin. (2), care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora; procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impuneri în aplicare.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de prezentul cod este stabilit prin Codul de procedură fiscală.

art. 2 Impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal

(1) Impozitele și taxele reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

[...]

f) taxa pe valoarea adăugată;”

În ceea ce privește susținerea petentei că prin serviciile cuprinse în contractele nr. 3/01.02.2016 și nr. 4/01.02.2016, care sunt în concordanță cu prevederile Codului silvic, societatea și-ar fi asigurat perspectiva unei gestionări durabile a fondului forestier din patrimoniu, neputând ignora în activitatea desfășurată condiționalitățile legale referitoare la exploatarea masei lemnoase în termeni de gestionare durabilă a pădurilor din patrimoniu, cu aplicarea unui management forestier durabil, și că în sensul activității secundare s-a asigurat predictibilitatea capacității de a exercita funcții sociale/economice la nivel local/ regional prin colectarea și valorificarea materialelor din flora spontană, din perimetrul fondului forestier proprietate a societății, se reține că:

- Din analiza documentelor întocmite în baza celor două contracte reiese faptul că, pe termen lung, societatea urmărește **conservarea** zonelor de pădure și nu exploatarea în vederea obținerii de venituri taxabile. Astfel, în Planul de conservare și restaurare a zonei Leota sunt prevăzute „Zero intervenții în pădurile virgine”, „planurile de management al pădurilor pentru zonele protejate care se suprapun trebuie adaptate în conformitate cu planul de management aprobat pentru fiecare zonă protejată.”, „Pentru toate celelalte proprietăți aparținând X incluse în zona principală, planurile de management reînnoite vor fi adaptate în conformitate cu acest plan de conservare.” De asemenea, se urmărește obținerea unui statut de parc național strict protejat pe proprietățile SC X SRL și derularea procedurilor legale pentru desemnarea „Parcului național Leota”, iar încadrarea ca parc național interzice orice fel de exploatare forestieră;

- din documentele prezentate de petentă reiese că pe termen lung pășunatul va fi interzis pe pajiștile deținute de X;

- Planul de conservare și restaurare a zonei Leota prevede că lemnul căzut nu va fi îndepărtat din păduri, obiectivul fiind zero uscături îndepărtate din zona principală și 1-5 arbori uscați rămași în picioare/ha și minim 1-5 arbori căzuți/ha în zona tampon, astfel că din zonele protejate este evident că nu se urmărește obținerea de venituri din exploatarea masei lemnoase, nici măcar din căzături;

- Aceste servicii au vizat aria protejată Muntele Leota, și au cuprins atât proprietățile SC X SRL cât și proprietăți ale altor societăți comerciale, cum ar fi de exemplu SC RSF SRL. Astfel, în Planul de conservare și restaurare a zonei Leota, la Activitatea 1.3. *Inventarierea și cartografierea biodiversității, cu accent pe speciile protejate și habitate*, se precizează ca locație „zona Leota, cu accent pe proprietățile FCC/X/Romfor și „zonele fierbinți / hot spots” identificate pentru biodiversitate cum ar fi Valea Fiașului, Colții Ghimbavului, Vârful Leota, Muntele Pietrele Albe, Dudele etc.”. Planul cuprinde analize pentru „întreaga zonă Leota” și nu doar pentru proprietățile SC X SRL și se urmărește achiziția de păduri „pentru conservare”;

- Scopul Studiului privind biodiversitatea în zona Leota a fost de „a furniza date științifice privind habitatele, flora și fauna din zona Leota și de a identifica principalele presiuni și amenințări în vederea dezvoltării unui **plan complet de conservare a acestei zone**”.

Niciuna dintre prevederile legale din Legea 46/2008/R privind Codul silvic invocate de petentă, respectiv:

„art. 1

(1) *Totalitatea pădurilor, a terenurilor destinate împăduririi, a celor care servesc nevoilor de cultură, producție sau administrație silvică, a iazurilor, a albiilor pâraielor, a altor terenuri cu destinație forestieră, inclusiv cele neproductive, cuprinse în amenajamente silvice la data de 1 ianuarie 1990, inclusiv cu modificările de suprafață, conform operațiunilor de intrări-ieșiri efectuate în condițiile legii, constituie, indiferent de forma de proprietate, fondul forestier național.*

(2) *Potrivit alin. (1), fondul forestier național include:*

a) *pădurile;*

[...]

(3) *Toate terenurile incluse în fondul forestier național sunt terenuri cu destinație forestieră.*

art. 5

Principiile care stau la baza gestionării durabile a pădurilor sunt următoarele:

a) *promovarea practicilor care asigură gestionarea durabilă a pădurilor;*

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

[...]

f) primordialitatea obiectivelor ecologice ale silviculturii;

[...]

k) prevenirea degradării ireversibile a pădurilor, ca urmare a acțiunilor umane și a factorilor de mediu destabilizatori;

[...]

m) atenuarea consecințelor produse de schimbările climatice asupra pădurilor, precum și adaptarea pădurilor la schimbările climatice.

art. 26

(4) Conservarea și ameliorarea biodiversității se realizează prin:

a) conservarea peisajului forestier mozaicat prin menținerea luminișurilor, poienilor, terenurilor pentru hrana și liniștea faunei sălbatice și a habitatelor marginale;

Anexa 1- Definiții

18. *Gestionarea durabila a pădurilor: administrarea și utilizarea pădurilor astfel încât să își mențină și să își amelioreze biodiversitatea, productivitatea, capacitatea de regenerare, vitalitatea, sănătatea, în așa fel încât să asigure, în prezent și în viitor, capacitatea de a exercita funcțiile multiple ecologice, economice și sociale permanente la nivel local, regional, național și global fără a crea prejudicii altor ecosisteme "*

19. *Management forestier durabil: administrarea și utilizarea pădurilor și terenurilor cu vegetație forestieră astfel încât să își mențină și să își amelioreze biodiversitatea, productivitatea, capacitatea de regenerare, vitalitatea, sănătatea, în așa fel încât să asigure, în prezent și în viitor, capacitatea de a exercita funcțiile multiple ecologice, economice și sociale permanente la nivel local, regional, național și global fără a crea prejudicii altor ecosisteme".*

nu legiferează obligația SC X SRL de a angaja cheltuieli cu întocmirea de rapoarte de cercetare sau de strategii de conservare a biodiversității în muntele Leaota.

În ce privește încercarea contestată de a atribui serviciile contractate prin contractele nr. 3/01.02.2016 și 4/01.02.2016 intenției de a desfășura în viitor activitatea secundară încadrată la codul CAEN 0230, respectiv Colectarea produselor forestiere nelemnoase din flora spontană, care include desfășurarea următoarelor activități: colectarea materialelor din flora spontană: ciuperci, trufe, fructe de pădure, nuci, balata și alte gume, plută, balsamuri, lacuri și rășini, fire vegetale, iarbă, ghindă, castane, mușchi și licheni, organul de soluționare reține că de la data achiziției serviciilor, octombrie 2016, până în luna octombrie 2019, petenta nu a obținut venituri taxabile din valorificarea materialelor din flora spontană.

Date fiind cele menționate, nu poate fi reținută susținerea petentei că serviciile în discuție au fost achiziționate cu respectarea prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 67 (1) și (4) din HG 1/2016, în fapt serviciile în speță nefiind aferente activității impozabile din punct de vedere a TVA desfășurate de SC X SRL.

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

(4) *O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități*

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

economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarei efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa.”

Cât privește intenția societății de a colecta materialele din flora spontană: ciuperci, trufe, fructe de pădure, nuci, balata și alte gume, plută, balsamuri, lacuri și rășini, fire vegetale, iarbă, ghindă, castane, mușchi și licheni, aceasta nu a fost în niciun fel confirmată, în condițiile în care activitatea la care face referire contestatară nu necesită o pregătire îndelungată, iar de la data încheierii contractelor nr. 3 și 4 - 01.02.2016, până la data de sfârșit a perioadei verificate, 31.10.2019, nu a fost dovedită nici cea mai mică intenție de a desfășura această activitate. De asemenea, societatea nu a făcut nici o investiție pregătitoare necesară inițierii acestei activități (de exemplu obținerea avizelor de mediu, mobilizarea resursei umane, crearea eventualelor spații de depozitare etc).

Echipa de inspecție fiscală nu a negat faptul că activitatea societății trebuie să se desfășoare cu respectarea prevederilor legale reglementate prin Codul Silvic aprobat prin Legea 46/2008, ci a verificat dacă prin deducerea TVA aferentă acestor servicii au fost respectate prevederile Codului Fiscal, care reglementează cadrul legal pentru desfășurarea concomitent de către o societate atât a unei activități în calitate de persoană impozabilă, cât și a unei activități în calitate de persoană neimpozabilă din punct de vedere a TVA.

Prin urmare, simplul fapt că SC X SRL are calitate de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, nu poate conferi societății contestată dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru orice achiziție efectuată, în lipsa unor dovezi clare care să demonstreze că prestațiile de servicii privind „servicii de cercetare în domeniul analiza biodiversitate- specii de plante și habitate, respectiv studii biodiversitate în teren în muntele Leaota și documentare bibliografică- specii de plante și habitate, pentru elaborarea unui raport de cercetare” sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Pentru a se determina dreptul de deducere este necesar a se stabili dacă serviciile achiziționate de la Fundația CC au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale reclamantei, deci dacă există o legătură directă și imediată între aceste cheltuieli și operațiunile efectuate de petentă care ar justifica deducerea.

Ori, cu privire la serviciile de management și la serviciile de cercetare în domeniul analiza biodiversitate, achiziționate în baza Contractelor de prestări de servicii încheiate cu Fundația CC, care vizează conservarea amenajamentelor silvice, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu face dovada obținerii unei contraprestații aferente acestora, nefiind astfel îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268 din Codul fiscal pentru calificarea societății ca fiind persoană impozabilă pentru aceste operațiuni. Drept urmare, SC X SRL nu are drept de deducere **pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă.**

În acest sens este și jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv: ***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.***

Susținerea petentei că achizițiile efectuate sunt destinate doar operațiunilor în sfera TVA desfășurate (vânzare de material lemnos) este vădit neadevărată, în condițiile în care de pe mare parte dintre suprafețele silvice deținute nu este permisă exploatarea forestieră. Faptul că într-un viitor mai apropiat sau mai îndepărtat ar putea exploata lemn sau colecta produse din flora spontană din ariile protejate, nu justifică deducerea TVA pentru servicii care se „consumă”, respectiv pentru servicii de management anuale și care în speță vizează o perioadă de trei ani, în condițiile în care exploatarea lemnului este de pe terenurile încadrate în categoriile TI și TII era interzisă la momentul încheierii contractelor cu Fundația CC și este și momentan interzisă, iar în ceea ce privește colectarea de produse din flora spontană, nu a fost dovedită nici cea mai mică intenție de a desfășura această activitate, deși de la data întocmirii studiilor de către Fundația CC până la sfârșitul perioadei verificate s-au scurs trei ani.

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

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 cărora:

„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/14.02.2020**, emisă de A.J.F.P. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.02.2020, **cu privire la TVA în sumă de X1 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1) și (2), 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:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC X SRL împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/14.02.2020**, emisă de A.J.F.P. X-Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/14.02.2020, **cu privire la TVA în sumă de T lei, din care suma de T1 lei reprezintă TVA respinsă la rambursare.**

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.