

DECIZIA NR. 1621/2022
privind soluționarea contestației formulate de
OCOLUL X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 18664/11.10.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. C, prin adresa nr. 3173/07.10.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 18664/11.10.2021, asupra contestației formulate de OCOLUL X, C.U.I.X, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 13, jud. C.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. C sub nr. 24799/05.10.2021, 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/09.09.2021, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/09.09.2021 și are ca obiect suma totală de X1 lei reprezentând TVA.

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/09.09.2021, respectiv data de **16.09.2021**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. C, respectiv **05.10.2021**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe originalul contestației.

Contestația este formulată prin avocat BC, la dosar fiind anexată în original după împuternicirea nr. 48/2021 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 nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal învestită să soluționeze contestația formulată de OCOLUL X din mun. X, jud. C, prin avocat împuternicit.

I. OCOLUL X din mun. X, jud. C, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/09.09.2021, emisă de către A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând desființarea totală a acestui act administrativ fiscal. Petenta invocă și nulitatea parțială a deciziei relativ la constatările și măsurile ce vizează perioada 01.06.2016-31.12.2017.

În motivarea contestației, reprezentantul petentei afirmă că în mod neîntemeiat organele de inspecție fiscală au înlăturat prevederile din Hotărârea Adunării Generale a Asociației O- O Egyesulet din data de 02.07.2005, prin care s-a votat în unanimitate faptul că persoanele fizice și juridice care încheie contracte de servicii silvice cu OCOLUL X devin membri ai Asociației O- O Egyesulet în momentul încheierii contractului de prestări servicii silvice. Prin urmare, consideră aceasta, calitatea de membru al Asociației O- O Egyesulet a persoanelor fizice și/sau juridice care încheie contracte de prestări servicii silvice cu OSP X este validată prin această Hotărârea AGA, în condițiile în care prevederile statutare ale Asociației se coroborează cu Hotărârea Adunării Generale al Asociației O- O Egyesulet, din data de 02.07.2005.

Contestatarul afirmă că OCOLUL X este ocol silvic de regim, care este înființat în condițiile legii, de Asociația O- O Egyesulet, constituită de persoanele care au în proprietate

fond forestier, iar potrivit prevederilor art. 10 alin. (3) din Legea nr. 46/2008 privind Codul Silvic, ocoalele silvice sunt de interes public și pot administra sau asigura servicii silvice, după caz.

În drept, sunt invocate prevederile art. 13 și ale art. 17 din Codul silvic, potrivit cărora:

- pentru fondul forestier proprietate privată a persoanelor fizice și juridice, administrarea și/sau serviciile silvice se realizează prin ocoale silvice de regim, care funcționează similar asociațiilor și fundațiilor sau ca societăți reglementate de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ori pe bază de contract cu alte ocoale silvice;
- respectarea regimului silvic este obligatorie pentru toți proprietarii sau deținătorii de fond forestier și în acest sens orice proprietar sau deținător de fond forestier este obligat să asigure administrarea/serviciile silvice pentru fondul forestier aflat în proprietatea sa, în condițiile legii.

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că OCOLUL X este un ocol de regim, titular al Autorizației de funcționare nr. 106 din data de 13.05.2009, eliberată de Ministerul Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale- Direcția Politici și Strategii în Silvicultură, entitate obligată să asigure respectarea tuturor reglementărilor în vigoare privind aplicarea regimului silvic, cu alte cuvinte are dreptul și obligația de a presta servicii silvice pe bază de contract în favoarea persoanelor fizice și juridice proprietari de fond forestier asociați. Scopul pentru care Asociația O- Egyesulet a înființat OCOLUL X este tocmai gospodărirea durabilă a fondului forestier al membrilor asociației, cu respectarea regimului silvic, potrivit legii, motiv pentru care prin Hotărârea Adunării Generale a Asociației O Egyesulet din data de 02.07.2005 s-a votat în unanimitate că toți proprietarii de fond forestier, care încheie contracte de presări servicii silvice cu entitatea de specialitate înființată cu acest scop, respectiv OCOLUL X, să dobândească automat calitatea de membru al asociației.

Referitor la raționamentul organelor de inspecție fiscală, care au încadrat ca operațiuni scutite de TVA, conform art. 292 din Legea nr. 227/2015, prestările de servicii efectuate de OCOLUL X către entitățile care au calitatea de membru al Asociației O- O Egyesulet, și conform art. 268 din același act normativ prestările pentru entitățile care „*nu au aderat și nu au calitatea de membru*”, reprezentantul contestatarii afirmă că încadrarea diferențiată a acelorași servicii silvice prestate către diferite persoane proprietari de fond forestier, asociați în acest scop, este în contradicție cu Hotărârea Adunării Generale a Asociației O din data de 02.07.2005, și contravine prevederilor art. 271 alin. (1) Cod Fiscal și pct. 7 alin. (1) din Normele metodologice, potrivit cărora este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Aceasta mai precizează că preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri în sensul art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepția situației prevăzute la art. 270 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.

Petenta susține că serviciile prestate de Ocolul silvic X nu sunt considerate din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată operațiuni impozabile pentru care să se colecteze TVA, fiind incidente prevederile art. 292 lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea, în motivarea contestației, petenta face trimitere la constatările inspectorilor din cadrul A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală din Procesul-Verbal nr. 1394/07.05.2018, încheiat cu ocazia verificării regimului TVA, aferent prestațiilor silvice realizate în perioada fiscală 2015-2017, prin care s-a reținut că serviciile prestate de Ocolul Silvic X nu sunt considerate din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată operațiuni impozabile pentru care să se colecteze TVA.

Contestatarul consideră că, în condițiile în care perioada 2015-2017 a fost deja supusă verificării regimului TVA, potrivit Procesului-verbal nr. 1394/07.05.2018, la începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului Decizia de reverificare, care poate fi contestată. Decizia se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, cu 30 de zile pentru marii contribuabili și cu 15 zile pentru ceilalți.

Având în vedere că în cauză nu există Decizie de reverificare, petenta apreciază că

Decizia de impunere contestată este parțial lovită de nulitate, relativ la constatările și măsurile ce vizează perioada 01.06.2016-31.12.2017.

Pentru motivele de mai sus, se solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și pe cale de consecință desființarea totală a Deciziei de impunere nr. F-X/09.09.2021.

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/09.09.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina OCOLULUI SILVIC PRIVAT X TVA de plată în sumă de X1 lei, perioada verificată fiind 01.01.2016- 31.03.2021.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/09.09.2021, 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/09.09.2021 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a desfășurat în perioada 13.07.2021-26.08.2021 și a vizat verificarea impozitului pe profit și a TVA pentru perioada 01.01.2016-31.03.2021.

OCOLUL X este o filială a ASOCIAȚIEI O, cu sediul în G nr. 276 și funcționează conform prevederilor OG nr. 26/2000, modificată și aprobată prin Legea nr. 246/2005 și conform Legii nr. 46/2008 privind Codul Silvic.

Asociația are ca scop și obiect de activitate înființarea de structuri silvice private pentru gospodărirea pădurilor proprietate privată, în conformitate cu prevederile H.G. nr. 977/1999.

Conform Statutului Ocolului Silvic Privat X „rolul și scopul Ocolului Silvic Privat X este de a asigura, în concordanță cu strategia națională, regională și locală din domeniul silviculturii, în condiții de eficiență economică pe baze contractuale, gospodărirea pădurilor și pajiștilor proprietate privată a persoanelor fizice sau juridice, a celor proprietate publică aparținând unităților administrative-teritoriale sau după caz, a celor proprietate publică a statului, desfășurarea de activități vânătorești și de ocrotire a vânatului și a pescuitului sportiv în apele de munte și de șes, sprijinirea tuturor activităților necesare aplicării regimului silvic (...). În funcție de contractele ce se încheie, OCOLUL X asigură administrarea pădurilor sau servicii silvice specifice gospodăririi în regim silvic a pădurilor și pajiștilor, în toate cazurile asigurând gestionarea terenurilor în cauză”.

Ocolul Silvic Privat X are în administrare păduri de la 73 persoane juridice, din care opt persoane juridice sunt membri fondatori, respectiv de la 4.010 persoane fizice, având încheiate cu aceștia contracte de servicii de administrare a pădurilor.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au încadrat ca operațiuni scutite de TVA, conform dispozițiilor art. 292 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prestările de servicii efectuate către entitățile care au calitate de membru fondator al Ocolului Silvic Privat X, la care se adaugă 52 de entități care au aderat în baza cererilor de aderare și a Proceselor-verbale de aderare.

Conform explicațiilor scrise date de șeful Ocolului, dl TI, entitățile: SC D SRL, IEL, MB, Primăria B, Primăria BM, Primăria C, Primăria G, Primăria M, Primăria T, Primăria M nu au calitate de membru în cadrul Ocolului Silvic Privat X.

Drept urmare, organele de control au constatat că pentru prestările de servicii silvice efectuate de OCOLUL X către persoanele fizice și persoanele juridice proprietari de fond forestier, altele decât membri fondatori și entități care au aderat în baza cererilor de aderare și a Proceselor-verbale de aderare, începând cu data de 01.06.2016, după depășirea plafonului de scutire prevăzut de art. 310 din Legea nr. 227/2015, acesta avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA și de a calcula, declara și achita la bugetul de stat TVA aferentă serviciilor prestate.

În urma inspecției s-a stabilit că pentru perioada 01.06.2016-31.03.2021, contribuabilul a realizat venituri supuse TVA în sumă totală de X2 lei, pentru care a fost calculată TVA colectată în sumă totală de X3 lei, astfel că, după ce s-a acordat drept de deducere pentru

TVA în sumă totală de X4 lei, a fost stabilită suplimentar de plată în sarcina OCOLUL X TVA în sumă totală de X1 lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte de procedură

Referitor la afirmația societății că perioada 2015-2017 a fost deja supusă verificării regimului TVA, potrivit Procesului-verbal nr. 1394/07.05.2018, cauza supusă soluționării este dacă în speță s-a încălcat principiul unicității inspecției, în condițiile în care procesul verbal la care petenta face referire a fost încheiat ca urmare a unui control inopinat.

În fapt, în motivarea contestației, petenta face trimitere la constatările inspectorilor din cadrul D.G.R.F.P. Brașov- A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală din Procesul-Verbal nr. 1394/07.05.2018, încheiat cu ocazia verificării regimului TVA, aferent prestațiilor silvice realizate în perioada fiscală 2015-2017, și consideră că în condițiile în care perioada 2015-2017 a fost deja supusă verificării regimului TVA, la începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului Decizia de reverificare, care poate fi contestată.

În drept, referitor la procedura de inspecție fiscală, prevederile Titlului VI- Controlul fiscal, CAPITOLUL I- Inspecția fiscală din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală statuează următoarele:

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;**
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;**
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;**
- e) solicitarea de informații de la terți;**
- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;**
- 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;**
- h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;**
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau**

stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

art. 118 Reguli privind inspecția fiscală

[...]

(2) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

art. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale, cu excepția cazurilor în care se fac constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care fac obiectul inspecției fiscale, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 132. Procedura de aplicare se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde constatările în legătură cu toate perioadele și toate obligațiile fiscale înscrise în Avizul de inspecție fiscală, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Pentru fiecare perioadă și obligație fiscală ce au făcut obiectul constatărilor, raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/ plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor de obligații fiscale principale.

Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, iar rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un Raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

Legiuitorul a mai prevăzut că Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

- Deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale

principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

- Deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și de obligații fiscale principale;

- Deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

Totodată, referitor la controlul inopinat, Titlului VI- Controlul fiscal, Capitolul I- Inspekția fiscală din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede că:

„art. 134 Obiectul controlului inopinat

(1) *Organul fiscal poate efectua un control fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare control inopinat.*

(2) *Controlul inopinat constă în:*

a) *verificarea faptică și documentară, în principal, ca urmare a unor informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale;*

b) *verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale unui contribuabil/plătitor, în corelație cu cele deținute de persoana sau entitatea supusă unui control fiscal, denumită control încrucișat;*

c) *verificarea unor elemente ale bazei de impozitare sau cu privire la situația fiscală faptică, precum și constatarea, analizarea și evaluarea unui risc fiscal specific.*

(3) *Durata efectuării controlului inopinat este stabilită de conducătorul organului de control, în funcție de obiectivele controlului, și nu poate fi mai mare de 30 de zile.*

(4) *Pentru aceleași operațiuni și obligațiile fiscale aferente acestora nu se poate derula concomitent și un control inopinat cu o inspekție fiscală derulată la același contribuabil, cu excepția situației în care în alte proceduri sunt necesare constatări în legătură cu operațiuni și obligații fiscale supuse unei inspekții fiscale în derulare, caz în care echipa de inspekție fiscală este competentă să efectueze și un control inopinat. În acest caz se încheie proces-verbal potrivit art. 135 alin. (3), iar durata controlului inopinat nu intră în calculul duratei inspekției fiscale.*

art. 135 Reguli privind desfășurarea controlului inopinat

„(3) *La finalizarea controlului inopinat se încheie proces-verbal, care constituie mijloc de probă în sensul art. 55. Un exemplar al procesului-verbal se comunică contribuabilului/plătitorului.*”

Se reține deci că legiuitorul a prevăzut că pentru aceleași operațiuni și obligațiile fiscale aferente acestora nu se poate derula **concomitent** și un control inopinat cu o inspekție fiscală, fapt ce confirmă că cele două acțiuni nu intră sub incidența principiului unicității.

În speță, se reține că în anul 2018 la OCOLUL X a fost efectuat un control inopinat pentru verificarea regimului TVA aferentă prestațiilor silvice realizate, la finalizarea căruia a fost întocmit un Proces verbal în conformitate cu prevederile art. 135. alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citat. Ca urmare a controlului inopinat nu a fost emisă nicio decizie și nu s-au stabilit obligații fiscale suplimentare.

Se reține că legiuitorul a prevăzut la art. 118 alin. (2) că inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, or în speță nu se pune problema unei duble verificări a aceleiași creanțe fiscale, pentru aceeași perioadă, în condițiile în care în anul 2018 a avut loc doar un control inopinat, la finalizarea căruia s-a întocmit un Proces verbal.

Se mai reține că efectuarea unui control inopinat, chiar vizând aceeași perioadă fiscală, nu exclude efectuarea unei inspekții fiscale, fapt ce rezultă și din dispozițiile art. 122 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin care legiuitorul a dispus:

„art. 122 Avizul de inspekție fiscală

(4) *Avizul de inspekție fiscală se comunică la începerea inspekției fiscale în următoarele situații:*

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;”

În consecință, se reține că principiul unicității inspecției fiscale invocat de către contestatară nu a fost încălcat, respectiv că pentru verificarea TVA aferentă perioadei 2016-2017 OCOLUL X a fost supusă unei singure inspecții fiscale, finalizate prin întocmirea de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. C a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/09.09.2021 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/09.09.2021.

Având în vedere cele de mai sus, în speță NU produc efecte dispozițiile art. 128 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 128 Reverificarea

(1) Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă impozabilă, la propunerea organului de inspecție fiscală desemnat cu efectuarea inspecției sau la cererea contribuabilului, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții cumulative:

a) după încheierea inspecției fiscale apar date suplimentare care erau necunoscute organului de inspecție fiscală sau, după caz, contribuabilului, la data efectuării inspecției fiscale;

b) datele suplimentare influențează rezultatele inspecției fiscale încheiate.

(2) Prin date suplimentare se înțelege orice fapt sau mijloc de probă de care se ia cunoștință ulterior inspecției, de natură să modifice rezultatele inspecției anterioare.

(2[^]1) Contribuabilul poate solicita reverificarea în situațiile în care nu poate corecta declarația de impunere potrivit art. 105 alin. (6).

(3) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Decizia se comunică în condițiile prevăzute la art. 122 alin.

(2) - (6). în acest caz nu se emite și nu se comunică aviz de inspecție fiscală.

(4) Decizia de reverificare conține, pe lângă elementele prevăzute la art. 46 și elementele prevăzute la art. 122 alin. (7) lit. b) - d).”

Drept urmare, organul de soluționare nu poate reține aprecierea petentei că Decizia de impunere contestată este parțial lovită de nulitate, relativ la constatările și măsurile ce vizează perioada 01.06.2016-31.12.2017 și va proceda la analiza pe fond a contestației.

B) Aspecte de fond

Referitor la TVA colectată în sumă de X1 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se constata dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că OCOLUL X avea obligația să se înregistreze ca plătitoare de TVA și datorează TVA în quantumul stabilit prin decizia contestată, în condițiile în care a prestat servicii către persoane fizice și juridice care nu au calitatea de membru al Asociației a cărui filială este, iar cifra de afaceri în relația cu aceștia a depășit plafonul de scutire pentru întreprinderi mici.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/09.09.2021, 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/09.09.2021 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a desfășurat în perioada 13.07.2021-26.08.2021 și a vizat verificarea impozitului pe profit și a TVA pentru perioada 01.01.2016-31.03.2021.

OCOLUL X are ca obiect principal de activitate declarat „Silvicultură și alte activități forestiere” cod CAEN 210, iar în perioada verificată a efectuat activități de prestări de servicii silvice pe terenurile forestiere ale beneficiarilor, proprietate privată, respectiv:

- paza suprafeței de fond forestier;

- marcarea și inventarierea arborilor destinați tăierii;
- asigurarea asistentei tehnice de specialitate pentru lucrările silvice;
- autorizarea parchetelor și eliberarea documentelor specifice de către personalul abilitat;
- reprezentarea la cererea beneficiarului, în relația cu autoritatea publică centrală care răspunde de silvicultură.

OCOLUL X este o filială a ASOCIAȚIEI O, cu sediul în G nr. 276 și funcționează conform prevederilor OG nr. 26/2000, modificată și aprobată prin Legea nr. 246/2005 și conform Legii nr. 46/2008 privind Codul Silvic.

Asociația O are ca scop și obiect de activitate înființarea de structuri silvice private pentru gospodărirea pădurilor proprietate privată, în conformitate cu prevederile H.G. nr. 977/1999.

Conform Statutului Ocolului Silvic Privat X *„rolul și scopul Ocolului Silvic Privat X este de a asigura, în concordanță cu strategia națională, regională și locală din domeniul silviculturii, în condiții de eficiență economică pe baze contractuale, gospodărirea pădurilor și pajiștilor proprietate privată a persoanelor fizice sau juridice, a celor proprietate publică aparținând unităților administrative-teritoriale sau după caz, a celor proprietate publică a statului, desfășurarea de activități vânătorești și de ocrotire a vânatului și a pescuitului sportiv în apele de munte și de șes, sprijinirea tuturor activităților necesare aplicării regimului silvic (...). În funcție de contractele ce se încheie, OCOLUL X asigură administrarea pădurilor sau servicii silvice specifice gospodăririi în regim silvic a pădurilor și pajiștilor, în toate cazurile asigurând gestionarea terenurilor în cauză”.*

Ocolul Silvic Privat X a fost constituit de către ASOCIAȚIA O- O Egyesulet, aceasta la rândul ei având ca membri fondatori următoarele entități:

1. Composesoratul „JAHOROS” din G, cu sediul în comuna G nr. 276, județul C;
2. Composesoratul „KOROBERC” din G, cu sediul în comuna G nr. 32, județul C;
3. Composesoratul „KIS es NAGYBONYO” din G, cu sediul în comuna G nr. 903/A, județul C;
4. Composesoratul „OLVES” Z, cu sediul în comuna Z nr. 483, județul C;
5. Composesoratul „KONYACSOPORT” Z, cu sediul în comuna Z nr. 483, județul C;
6. Composesoratul „KERESZTESEK HAVASA” Z, cu sediul în comuna Z nr. 483, județul C;
7. Composesoratul „JAKAB HAVASA” Z, cu sediul în comuna Z nr. 483, județul C;
8. Composesoratul „POJANKA” Z, cu sediul în comuna Z nr. 483, județul C.

Conform art. 13 din Statutul Asociației O, asociație care a înființat OCOLUL X, calitatea de asociat se dobândește prin liber consimțământ, exprimat în scris printr-o cerere de aderare, care se adresează consiliului director, iar conform art. 14 validarea calității de membru al asociației se face în prima ședință a Adunării Generale a asociației ținută după depunerea cererii, pe baza recomandării Consiliului Director al Asociației.

Ocolul Silvic Privat X are în administrare păduri de la 73 persoane juridice, din care opt persoane juridice sunt membri fondatori, respectiv de la 4.010 persoane fizice, având încheiate cu aceștia contracte de servicii de administrare a pădurilor.

În fapt, în timpul inspecției fiscale reprezentanții legali ai Ocolului Silvic Privat X au pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală documente cu privire la evidența persoanelor care dețin fond forestier care este în administrarea Ocolului Silvic Privat X, din analiza cărora s-a constatat că din cele 73 de persoane juridice, 3 entități au ieșit din administrarea Ocolului, 60 de entități au aderat în baza cererilor de aderare și a Proceselor-verbale de aderare, aprobate prin Adunarea Generală, iar pentru 10 entități nu s-au pus la dispoziția inspecției fiscale documente din care să rezulte faptul că aceștia sunt membri în cadrul Ocolului Silvic Privat X.

Conform explicațiilor scrise date de șeful Ocolului, dl TI, entitățile: SC D SRL, IEL, MB, Primăria B, Primăria BM, Primăria C, Primăria G, Primăria M, Primăria T, Primăria M nu au calitate de membru în cadrul Ocolului Silvic Privat X.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au încadrat ca operațiuni scutite de TVA, conform dispozițiilor art. 292 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prestările de servicii

efectuate către entitățile care au calitate de membru fondator al Ocolului Silvic Privat X mai sus menționate, la care se adaugă 52 de entități care au aderat în baza cererilor de aderare și a Proceselor-verbale de aderare, iar pentru prestările de servicii silvice efectuate de OCOLUL X către persoanele fizice și persoanele juridice proprietari de fond forestier, altele decât membri fondatori sau entități care au aderat, începând cu data de 01.06.2016, după depășirea plafonului de scutire prevăzut de art. 310 din Legea nr. 227/2015, au constatat că acesta avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA și de a calcula, declara și achita la bugetul de stat TVA aferentă serviciilor prestate.

În urma inspecției s-a stabilit că pentru perioada 01.06.2016-31.03.2021, contribuabilul a realizat venituri supuse TVA în sumă totală de X2 lei, pentru care a fost calculată TVA colectată în sumă de X3 lei, astfel:

- anul 2016 venit bază TVA în sumă de X5 lei, TVA colectată cu cota de 20%, X6 lei;
- anul 2017 venit bază TVA în sumă de X7 lei, TVA colectată cu cota de 19%, X8 lei;
- anul 2018 venit bază TVA în sumă de X9 lei, TVA colectată cu cota de 19%, X10 lei;
- anul 2019 venit bază TVA în sumă de X11 lei, TVA colectată cu cota de 19%, X12 lei;
- anul 2020 venit bază TVA în sumă de X13 lei, TVA colectată cu cota de 19%, X14 lei;
- perioada 01.01.2021-31.03.2021 venit bază TVA în sumă de X15 lei, TVA colectată cu cota de 19%, X16 lei.

Organele de control au constatat că OCOLUL X avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA și să emită facturi cu TVA începând cu data de 01.06.2016, fapt pentru care, prin decizia de impunere nr. F-X/09.09.2021, au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă înscrisă în documentele de achiziție în perioada 01.06.2016-31.03.2021, în sumă totală de X4 lei, și au stabilit suplimentar de plată în sarcina sa o TVA în sumă totală de X1 lei (X3 lei TVA totală colectată- X4 lei TVA cu drept de deducere).

Referitor la raționamentul organelor de inspecție fiscală, care au încadrat ca operațiuni scutite de TVA, conform art. 292 din Legea nr. 227/2015, prestările de servicii efectuate de OCOLUL X către entitățile care au calitatea de membru al Asociației O- O Egyesulet (membri fondatori și entități care au aderat în baza cererilor de aderare și a Proceselor-verbale de aderare), și conform art. 268 din același act normativ pentru entitățile care „nu au aderat și nu au calitatea de membru”, în motivarea contestației reprezentantul contestatului afirmă că încadrarea diferențiată a acelorași servicii silvice prestate către diferite persoane proprietari de fond forestier, asociați în acest scop, este în contradicție cu Hotărârea Adunării Generale a Asociației O din data de 02.07.2005, prin care s-a votat în unanimitate faptul că persoanele fizice și juridice care încheie contracte de servicii silvice cu OCOLUL X devin membrii Asociației O- O Egyesulet în momentul încheierii contractului de prestări servicii silvice.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 292 alin. (1) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

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

(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

[...]

k) prestările de servicii și/sau livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizații fixate conform statutului, de organizații fără scop patrimonial care au obiective de natură politică, sindicală, religioasă, patriotică, filozofică, filantropică, patronală, profesională sau civică, precum și obiective de reprezentare a intereselor membrilor lor, în condițiile în care această scutire nu provoacă distorsiuni de concurență;”

Conform dispozițiilor legale mai sus citate, sunt scutite de taxă prestările de servicii și/sau livrările de bunuri furnizate **membrilor** în interesul lor colectiv.

Cu privire la calitatea de membru, din informațiile cuprinse în Actele constitutive ale Asociației și ale filialei și în Actele Aditionale la acestea, se constată următoarele:

1) ASOCIAȚIA O-O EGYESULET a dobândit personalitate juridică și a fost înscrisă în Registrul asociațiilor și fundațiilor aflat la Grefa Judecătoriei X prin Sentința civilă nr. 194/31.03.2003 și a fost constituită de 11 membri fondatori, pe baza statutului. Dintre membrii fondatori, trei entități, Composesoratul N din G, Composesoratul „C” Z și Asociația H din G, au fost excluse prin Adunarea Generală din 28.02.2020;

2) Ocolul Silvic Privat X a fost constituit de către ASOCIAȚIA O- O Egyesulet, aceasta la rândul ei având 11 membri fondatori. Acesta este o filială a ASOCIAȚIEI O, cu sediul în G nr. 276, județul C și funcționează conform prevederilor OG nr. 26/2000, cu modificările și completările ulterioare, și a Legii nr. 46/2008 privind Codul Silvic;

3) Conform art. 11 din Statutul Asociației O, membru al asociației poate deveni orice **persoană juridică** care este de acord cu scopul asociației și **aderă la Statutul acesteia**, calitatea de asociat dobândindu-se **prin liber consimțământ, exprimat în scris printr-o cerere de aderare**, care se adresează consiliului director (art. 13 din Statut), iar conform art. 14 **validarea calității de membru al asociației se face în prima ședință a Adunării Generale a asociației ținută după depunerea cererii, pe baza recomandării Consiliului Director al Asociației.**

Cu prilejul inspecției, organele de control au constatat că Ocolul Silvic Privat X are în administrare păduri de la 73 persoane juridice și de la 4.010 persoane fizice, având încheiate cu aceștia contracte de prestări servicii silvice, respectiv de administrare a pădurilor.

Dintre cele 73 persoane juridice, s-a constatat că 60 de entități au calitate de membru al Ocolului Silvic Privat X, respectiv membrii fondatori (8 membri fondatori, 3 entități fondatoare au ieșit din administrarea OS Privat X) și 52 de entități care au aderat în baza cererilor de aderare și a Proceselor-verbale de aderare, iar referitor la celelalte 10 entități, respectiv SC D SRL, IEL SRL, MB SRL, Primăria B, Primăria BM, Primăria C, Primăria G, Primăria M, Primăria T, Primăria M, șeful Ocolului, dl TI, **a declarat în scris că nu au calitate de membru în cadrul Ocolului Silvic Privat X.**

Organul de soluționare reține că, deși reprezentantul petentei afirmă că dobândesc calitatea de membru al Asociației O- O Egyesulet și persoanele fizice și/sau juridice care încheie contracte de prestări servicii silvice cu OCOLUL X, așa cum este precizat prin Hotărârea Adunării Generale al Asociației O- O Egyesulet din data de 02.07.2005, **această procedură nu este prevăzută în Actul constitutiv sau în Statutul Asociației.** În fapt, așa cum am arătat anterior, conform Statutului Asociației O, membru al asociației poate deveni orice **persoană juridică** care este de acord cu scopul asociației și **aderă la Statutul acesteia**, calitatea de asociat dobândindu-se **prin liber consimțământ, exprimat în scris printr-o cerere de aderare**, care se adresează consiliului director, iar **validarea calității de membru al asociației se face în prima ședință a Adunării Generale a asociației ținută după depunerea cererii, pe baza recomandării Consiliului Director al Asociației.**

În drept, în conformitate cu dispozițiile CAP. 4 *Modificarea actului constitutiv și a statutului asociației sau fundației*, art. 33 din OG nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații:

„art. 33 (1) Modificarea actului constitutiv sau a statutului asociației se face prin înscrierea modificării în Registrul asociațiilor și fundațiilor aflat la grefa judecătoriei în a cărei circumscripție teritorială își are sediul asociația, cu aplicarea corespunzătoare a prevederilor art. 8 - 12. (2) Cererea de înscriere a modificării va fi însoțită de hotărârea adunării generale, iar în cazul modificării sediului, de hotărârea consiliului director.”

Or petenta nu a prezentat nicio Încheiere judecătorească prin care să se valideze modificarea adusă actelor constitutive prin Hotărârea Adunării Generale al Asociației O- O Egyesulet din data de 02.07.2005, iar la solicitarea nr. 689/04.03.2021, transmisă de către organele de inspecție fiscală Judecătoriei X, de a se transmite toate modificările aduse Actului constitutiv și Statutului Asociației, la care s-a răspuns cu adresa nr. 683-28/16.03.2021, nu au fost anexate documente în acest sens, rezultând că Hotărârea Adunării Generale a Asociației O- O Egyesulet din data de 02.07.2005 nu a fost validată prin

modificarea documentelor de funcționare ale Asociației.

Drept urmare, în mod legal echipa de control a concluziona că scutirea de taxă prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal se aplică doar persoanelor juridice care au calitate de membru al Ocolului Silvic Privat X, respectiv membrilor fondatori și celor 52 de entități care au aderat în baza cererilor de aderare și a Proceselor-verbale de aderare și au stabilit că pentru SC D SRL, IEL SRL, MB SRL, Primăria B, Primăria BM, Primăria C, Primăria G, Primăria M, Primăria T, Primăria M, iar pentru persoanele care **nu au calitate de membru** nu se aplică scutirea de TVA, ci produc efecte dispozițiile art. 268 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel se constată că organele de inspecție fiscală nu au încadrat diferențiat aceleași servicii silvice prestate către diferite persoane proprietari de fond forestier, asociați în acest scop, ci au respectat voința legiuitorului și au aplicat în mod corect prevederile art. 292 alin. (1) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal doar entităților care au calitate de membru al Ocolului Silvic Privat X.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) și (2), art. 270 alin. (1) și (2) și ale art. 271 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„art. 268 Operațiuni impozabile

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

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

art. 270 Livrarea de bunuri

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

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

art. 271 - Prestarea de servicii

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

Potrivit acestor prevederi legale, persoană impozabilă reprezintă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice. Legiuitorul a prevăzut că intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, iar livrarea bunurilor rezultă ca urmare a desfășurării unei activități economice de natura activităților producătorilor, comercianților sau prestatorilor de

servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. Transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar reprezintă livrare de bunuri, iar prestarea de servicii este orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

Totodată, în speță sunt incidente dispozițiile art. 310 alin. (1), (2) și (6) și art. 316 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

„art. 310 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 266 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor 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 conform art. 297 alin. (4) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și, dacă nu sunt accesorii activității principale, a operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f). Prin excepție, nu se cuprind în cifra de afaceri prevăzută la alin. (1), dacă sunt accesorii activității principale, livrările de active fixe corporale, astfel cum sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, și livrările de active necorporale, efectuate de persoana impozabilă.

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 316. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedează după cum urmează:

a) stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, sau după caz;

art. 316 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau 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 conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;”

coroborat cu prevederile punctului 88 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, *Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA*, unde se dispune că:

„88. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 316 alin. (1), (2), (4) sau (6) din Codul fiscal ori optează pentru înregistrare conform art. 316 alin. (4) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea, în cazurile prevăzute la art. 316 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea plafonului fiind constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii (exclusiv taxa), efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere. Persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit, iar înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea.

Legiuitorul a dispus că în situația în care se constată că persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă.

În speță, organele de control au constatat că în luna aprilie 2016, cifra de afaceri în relația cu entitățile care nu au calitatea de membru a depășit plafonul de scutire de 220.000 lei, astfel că OCOLUL X avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de taxă în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon, respectiv până pe 10 mai 2016, urmând să aplice regimul de taxare de la 1 iunie 2016. Având în vedere că petenta nu și-a îndeplinit această obligație legală, se constată că în mod legal organele de control au constatat că produc efecte dispozițiile art. 310 alin. (1), (2) și (6) și art. 316 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și că după data de 01.06.2016 petenta avea obligația să colecteze TVA pentru serviciile prestate entităților care nu au calitatea de membru al Asociației.

În motivarea contestației, petenta învederează că OCOLUL X este ocol silvic de regim, care este înființat în condițiile legii, de Asociația O- O Egyesulet constituită de persoanele care au în proprietate fond forestier și invocă prevederile art. 10 alin. (3), art. 13 și ale art. 17 din Legea nr. 46/2008 privind Codul Silvic, potrivit cărora:

„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, care sunt de două tipuri:

[...]

b) ocoale silvice de regim, care sunt înființate, în condițiile legii, de unitățile administrativ-teritoriale, de persoanele fizice ori de persoanele juridice care au în proprietate fond forestier ori de asociații constituite de către acestea.

(3) Ocoalele silvice prevăzute la alin. (2) sunt de interes public și pot administra sau asigura servicii silvice, după caz, și pentru alte proprietăți forestiere, pe bază de

contracte, care constituie titlu executoriu cu privire la sumele datorate de către proprietar pentru administrarea sau asigurarea serviciilor silvice, după caz, cu excepția ocolului silvic propriu al Regiei Autonome "Administrația Patrimoniului Protocolului de Stat", care poate asigura administrarea sau serviciile silvice numai pentru fondul forestier pe care îl are în administrare proprie.

art. 13

(1) Pentru fondul forestier proprietate privată a persoanelor fizice și juridice, administrarea și/sau serviciile silvice se realizează prin ocoale silvice de regim, care funcționează similar asociațiilor și fundațiilor sau ca societăți reglementate de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ori pe bază de contract cu alte ocoale silvice.

(2) Ocoalele silvice de regim prevăzute la alin. (1) se pot constitui atât de proprietari, cât și de asociații ale acestora și pot funcționa în subordinea unor structuri silvice de rang superior.

(3) Structurile silvice de rang superior dobândesc personalitate juridică din momentul înscrierii acestora în Registrul național al administratorilor de păduri și al ocoalelor silvice.

art. 17

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

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

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

Organul de soluționare reține că în conformitate cu aceste prevederi ale Codului silvic, ocoalele silvice sunt de interes public și pot administra sau asigura servicii silvice, după caz, și pentru alte proprietăți forestiere, pe bază de contracte. Respectarea regimului silvic este obligatorie pentru toți proprietarii sau deținătorii de fond forestier și în acest sens orice proprietar sau deținător de fond forestier este obligat să asigure administrarea/serviciile silvice pentru fondul forestier aflat în proprietatea sa, care se asigură doar prin ocoalele silvice. Legiuitorul a mai prevăzut că pentru fondul forestier proprietate privată a persoanelor fizice și juridice, administrarea și/sau serviciile silvice se realizează prin ocoale silvice de regim, ori pe bază de contract cu alte ocoale silvice.

Astfel, din prevederile invocate de petentă se reține tocmai faptul că ocoalele silvice înființate de persoanele fizice ori de persoanele juridice care au în proprietate fond forestier ori de asociații constituite de către acestea, pot asigura servicii silvice și pentru alte proprietăți forestiere, pe bază de contracte, ceea ce nu presupune automat o aderare la Asociația care a constituit Ocolul. Proprietarii fondului forestier, au obligația să asigure administrarea/serviciile silvice pentru fondul forestier aflat în proprietate, dar legea nu prevede obligativitatea aderării la o Asociație care deține Ocol, pentru aceasta putând să contracteze serviciile de la un Ocol silvic de regim.

Se reține că niciuna dintre dispozițiile Legii nr. 46/2008/R privind Codul silvic, invocate de petentă, nu prevede o aderare automată a entităților cu care se încheie contracte de servicii silvice la Asociația care a constituit Ocolul și implicit dobândirea calității de membru, astfel încât se constată că nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicare scutirii de TVA prevăzute de art. 292 alin. (1) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, mai sus citate.

Având în vedere cele de mai sus, în mod legal organele de control au concluzionat că, după depășirea plafonului de scutire pentru întreprinderi mici, activitatea desfășurată de petentă în beneficiul entităților care nu au calitate de membru, este o operațiune taxabilă, pentru care aceasta avea obligația să colecteze TVA conform dispozițiilor art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care dispune că:

„art. 291 Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

Petenta mai invocă în susținerea contestației dispozițiile pct. 7 alin. (1) din Normele metodologice la Codul fiscal aprobate prin HG 1/2016, potrivit cărora:

„7. (1) Preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri în sensul art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepția situației prevăzute la art. 270 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.”

și susține că *„serviciile prestate de Ocolul silvic X nu sunt considerate din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată operațiuni impozabile pentru care să se colecteze TVA.”* Or în speță, așa cum am arătat anterior, serviciile prestate în beneficiul entităților, altele decât cele care au calitatea de membru al Asociației O- O Egyesulet, nu au fost folosite în cursul desfășurării activității economice a OCOLULUI SILVIC PRIVAT X sau pentru continuarea acesteia, ci sunt operațiuni taxabile, fiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 268 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Cât privește constatările inspectorilor din cadrul AJFP C- Activitatea de Inspectie Fiscală, înscrise în Procesul-Verbal nr. 1394/07.05.2018, se reține că verificarea regimului TVA aferent prestațiilor silvice realizate în perioada fiscală 2015-2017 s-a efectuat prin sondaj și a avut la bază declarațiile scrise date de reprezentantul Ocolului. Astfel, din Procesul verbal nu rezultă că ar fi fost verificată calitatea de membru a tuturor clienților petentei, constatările fiind fundamentate pe declarațiile reprezentantului Ocolului Silvic X care a afirmat că prestările de servicii au fost realizate în exclusivitate către membri.

Organul de soluționare constată că petenta nu sesizează erori privind calculul lunar al valorii TVA de plată și că inspectorii cu atribuții de control au determinat taxa datorată de petentă, în sumă de X1 lei, ca diferență între valoarea taxei pe care avea obligația să o colecteze (X3 lei) și valoarea taxei pentru care contestatara avea drept de deducere (X4 lei), fiind respectate prevederile art. 310 alin. (6) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, date fiind cele anterior precizate, 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 nr. 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:

„11.1 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 OCOLUL X împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/09.09.2021**, emisă de A.J.F.P. C în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/09.09.2021, **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

D E C I D E:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de OCOLUL X împotriva **Deciziei de impunere nr. F-X/09.09.2021**, emisă de A.J.F.P. C- Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/09.09.2021, **cu privire la TVA în sumă de X1 lei.**

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