

DECIZIE nr. 3749/27.06.2018

privind soluționarea contestației formulată de Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X” SRL înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /25.01.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 cu adresa nr. ARG_AIF 77/09.01.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /11.12.2017, procedând la soluționarea contestației depusă de

Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X” SRL
CUI: RO ... ,
cu sediul în ... , str. ... , nr. ... , jud. Arad

înregistrată la Inspecția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_AIF .../04.01.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /25.01.2018.

Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X” SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR /24.11.2017 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea în parte a deciziei de impunere.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, dl. , așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ atacat fiind comunicat petentei, prin remitere sub semnătură, la data de 29.11.2017.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării parțiale a deciziei contestate, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, pentru următoarele motive:

1. Prezintă starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv că petenta a prestat servicii silvice la diverși proprietari de păduri, membri ai Asociației X , fără a proceda la facturarea prestărilor de servicii, stabilindu-se astfel în sarcina sa o TVA colectată în sumă totală de ... lei, petenta considerând că „legea nu ne obligă să facturăm la membrii Asociației X , care la rândul ei este asociat unic la S.C. OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” S.R.L.”

Pentru a-și susține afirmațiile, petenta prezintă un punct de vedere publicat pe site-ul DGFP Vrancea conținând precizări referitoare la regimul taxei pe valoarea adăugată pentru activitatea desfășurată de ocoalele silvice.

Punctul de vedere face trimitere la dispozițiile Codului silvic, art. 15 și art. 17, referitoare la autorizarea ocoalelor silvice, dobândirea personalității juridice a acestora, respectiv la obligațiile proprietarilor fondului forestier în aplicarea regimului silvic.

De asemenea, în ceea ce privește TVA se precizează că: „La pct. 6 alin. 1 al titlului VI – TVA din HG nr. ... 4/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizează că în sensul art. 128 alin. 1 din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia, „nu se consideră ca fiind livrare de bunuri cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 128 alin. 4 lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și serviciilor.

În consecință, serviciile prestate de un ocol silvic privat și finanțate de proprietarii fondului forestier care au constituit acel ocol silvic, nu sunt considerate din punct de vedere al TVA operațiune impozabilă pentru care să se colecteze TVA.”.

Astfel concluzia punctului de vedere invocat de petentă este în sensul în care „ocolul silvic privat are dreptul de deducere a TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea realizării acestor prestări de servicii, potrivit prevederilor art. 145 – 147 din Codul fiscal, dacă se poate face dovada legăturii acestora cu activitatea economică taxabilă realizată de ocolul silvic, respectiv valorificarea produselor fondului forestier, servicii efectuate către alte ocoale silvice sau persoane.”

2. La acest punct, petenta citează dispozițiile art. 10 alin. 1 – 3, concluzionând că „*per a contrario*, pentru proprietarii de fond forestier care au înființat ocolul silvic nu este obligatoriu să existe contracte de administrare sau prestări servicii. Noi am întocmit contracte tocmai ca acestea să constituie titlu executoriu cu privire la sumele datorate de către proprietar.”.

În finalul contestației, solicită anularea măsurilor din RIF și decizia de impunere doar în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA aferentă

contractelor de prestări servicii cu proprietarii de păduri, membrii fondatori ai Asociației X – asociat unic la Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” SRL.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR /24.11.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017, contestată parțial.

Inspecția fiscală a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2012 – 31.12.2016, respectiv impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2012 – 31.12.2016, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA – care face obiectul contestației, constatându-se următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” SRL a încheiat contracte de prestări servicii silvice cu diverși proprietari de păduri, majoritatea fiind membri ai Asociației X , fără a proceda însă la facturarea prestărilor de servicii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acestor contracte, petenta valorifica masa lemnoasă aflată pe terenurile proprietatea beneficiarilor, acestea fiind înregistrate ca venituri proprii ale societății petente, stabilind că acestea nu ar trebui să constituie venituri proprii ale Ocolului în condițiile în care masa lemnoasă este proprietatea altor entități astfel că obligația de a constitui venituri din valorificarea masei lemnoase revine proprietarilor de terenuri.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că ocolul emite și documentele necesare transportului masei lemnoase către persoanele fizice sau juridice cumpărătoare.

Verificând evidența financiar contabilă a petentei, a rezultat că operațiunea de valorificare a masei lemnoase se înregistrează prin nota contabilă 411 „Clienți” (cumpărători masă lemnoasă) = 708 „Venituri din activități diverse”, iar ulterior după încasarea sumelor de la clienți, Ocolul virează sau compensează sumele, reținându-și contravaloarea serviciilor prestate acestora.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a facturat doar în parte prestările de servicii silvice, procedând astfel la calculul TVA aferentă acestor facturi; inspecția fiscală a relevat faptul că facturile emise reprezentând prestări de servicii au fost întocmite doar pentru entitățile care se ocupă ele însele de valorificarea materialului lemnos.

Pentru contractele încheiate cu celelalte entități, pentru care petenta nu a întocmit facturi de prestări servicii, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea unei TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei, detaliată în Anexa nr. 3 la RIF.

Suplimentar de cele mai sus descrise, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceste entități, petenta a valorificat în parte materialul lemnos exploatat, reținându-și din sumele obținute doar cheltuiala, nu și TVA aferentă acestei cheltuieli.

Astfel, s-a stabilit că veniturile aferente valorificării materialului lemnos exploatat au fost înregistrate ca și venituri proprii în mod eronat, veniturile proprii ale societății trebuind să le reprezinte veniturile din prestări servicii silvice – petenta înregistrând prin compensare aceste venituri, necolectând TVA datorată prestărilor de servicii.

III. Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” SRL cu sediul în ... , str. ... , nr. ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/.... /2006, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la (Romania) SA – și are ca obiect principal de activitate „Silvicultură și alte activități forestiere” – cod CAEN 210.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR /24.11.2017, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

(4) *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;”*

coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

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

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 care reprezintă titlu de creanță.

În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar o TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor constând în administrarea pădurilor aflate în proprietatea altor persoane fizice și juridice, în condițiile în care administrarea pădurilor private se face de către ocoalele silvice din subordinea direcțiilor silvice numai pe bază de contract.

În fapt, Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” SRL a încheiat contracte de prestări servicii silvice cu diverși proprietari de păduri din care majoritatea sunt membrii ai Asociației X , fără a proceda la facturarea prestărilor de servicii efectuate către aceștia.

Petenta a valorificat masa lemnoasă aflată pe terenurile proprietatea beneficiarilor, acestea fiind înregistrate ca venituri proprii ale petentei, prin nota contabilă: 411 „Clienți” (cumpărători masă lemnoasă) = 708 „Venituri din activități diverse”.

Ulterior încasării contravalorii masei lemnoase de la clienți, Ocolul virează sau compensează sumele, reținându-și contravaloarea serviciilor prestate acestora în contul proprietarilor de păduri.

În drept, **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Livrarea de bunuri

ART. 128

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

Prestarea de servicii

ART. 129

Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”

ART. 130

In cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

De asemenea, la art.137 alin.(1) lit.a) din același act normativ este stipulat:

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

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

HG nr. ... 4/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Norme metodologice:

6. (1) În sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acestora nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția situației prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.”

Din interpretarea prevederilor legale de mai sus, rezultă că în accepțiunea Codului fiscal, livrarea de bunuri reprezintă transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar prestarea de servicii reprezintă orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

De asemenea, se reține că pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c) ale art. 137, baza de impozitare a TVA este constituită 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.

În ceea ce privește administrarea fondului forestier, aceasta este reglementată la art.10 din Legea nr.46/2008 privind Codul Silvic, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Sunt obligatorii administrarea, precum și asigurarea serviciilor silvice, după caz, la toate pădurile, indiferent de forma de proprietate, prin ocoale silvice, cu excepția celor incluse în bazele experimentale ale Institutului de Cercetări și Amenajări Silvice "Marin Drăcea", prevăzute la art. 76, care se administrează de acesta.

(2) Administrarea, precum și serviciile silvice, după caz, se asigură prin ocoale silvice autorizate, denumite în continuare ocoale silvice, care sunt de două tipuri:

a) ocoale silvice de stat - din structura Regiei Naționale a Pădurilor - Romsilva, care administrează păduri proprietate publică a statului și care sunt înființate de aceasta;

b) ocoale silvice private care sunt înființate, în condițiile legii, de unitățile administrativ-teritoriale, de persoanele fizice ori de persoanele juridice care au în proprietate fond forestier sau 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, pe bază de contracte.”

De asemenea, la art.12 din același act normativ se prevede:

„Fondul forestier proprietate publică a unităților administrativ-teritoriale se administrează prin ocoale silvice private care funcționează ca regii autonome de interes local cu specific exclusiv silvic sau pe bază de contracte cu ocoale silvice din cadrul Regiei Naționale a Pădurilor - Romsilva.”

Potrivit acestor prevederi legale, administrarea, precum și asigurarea serviciilor silvice, după caz, sunt obligatorii la toate pădurile, indiferent de forma de proprietate (publică, privată) și se asigură de către ocoalele silvice autorizate – de stat din structura Regiei Naționale a Pădurilor Romsilva sau private - pe bază de contracte.

Prin urmare, din interpretarea prevederilor legale de mai sus se reține că administrarea pădurilor private se face de către ocoalele silvice din cadrul Regiei Naționale a Pădurilor Romsilva, numai pe bază de contract, proprietarii pădurilor având în acest caz calitatea de clienți.

Totodată, având în vedere prevederile legale mai sus citate, raportate la constatările organelor de inspecție fiscală detaliate la situația de fapt, se reține că administrarea de către Direcțiile Silvice, prin ocoalele subordonate, în regim silvic a fondurilor forestiere proprietate publică a unor unități administrativ teritoriale (consilii locale), din domeniul privat a persoanelor juridice (composesorate, biserici) sau a persoanelor fizice, se efectuează pe bază de contract de administrare, iar proprietarii acestora au calitatea de client, serviciile de administrare a fondurilor forestiere sunt considerate din punct de vedere al TVA operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA, iar baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț. De asemenea, se reține că pentru bunurile și serviciile achiziționate, persoana impozabilă are dreptul de deducere a TVA în conformitate cu art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ocolul Silvic Privat X constituit în baza Legii nr. .../1996 – Codul silvic și reautorizat ca ocol privat (de regim silvic) conform Avizului nr. .../27.04.2009, figurează în Registrul Național al Proprietarilor de Păduri și al Ocoalelor Silvice, seria ... , nr.

Conform Codului silvic, ocoalele silvice au în administrare, în regim silvic, atât fonduri forestiere proprietate publică, cât și fonduri proprietatea privată a unor persoane fizice și juridice în baza unor contracte de administrare, prin aceste contracte ocoalele silvice obligându-se să administreze în regim silvic și să valorifice produsele lemnoase și nelemnoase ale pădurii.

Urmare a derulării contractelor de administrare, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta au compensat cheltuielile de administrare cu

veniturile realizate din vânzarea masei lemnoase și a facturat diferența doar în anumite cazuri, nefiind avute în vedere prevederile art.130 din Codul fiscal potrivit cărora era obligatorie facturarea distinctă a fiecărei operațiuni, atât la vânzarea de masă lemnoasă, cât și serviciile de administrare efectuate de ocoalele silvice.

Totodată, potrivit prevederilor art. 10 din Legea nr.46/2008 privind Codul silvic raportate la constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că administrarea de către direcțiile silvice, prin ocoalele subordonate, în regim silvic a fondurilor forestiere proprietate publică a unor unități administrativ teritoriale (consilii locale), din domeniul privat a persoanelor juridice (composesorate, biserici) sau a persoanelor fizice, se efectuează pe bază de contract de administrare, iar proprietarii acestora au calitatea de client.

Serviciile de administrare a fondurilor forestiere sunt considerate din punct de vedere al TVA operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA, iar baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Urmare stării de fapt fiscale constatate la Ocolul Silvic Privat X , organele de inspecție fiscală cu adresa nr. ARG_AIF ... /30.05.2017, au comunicat Inspectatului Teritorial de Regim Silvic și de Vânătoare Oradea faptul că această societate a întocmit în perioada ianuarie 2012 – decembrie 2016, o serie de avize de însoțire primară pentru materialul lemnos către diverse primării (membrii în Asociația X), facturile aferente acestor avize nefiind întocmite de către petentă, ci de către aceste primării, anexând spre exemplificare un aviz de însoțire a mărfii, respectiv contractul de prestări silvice pentru suprafața de fond forestier aparținând orașului ... , solicitând acestei entități să precizeze dacă „Ocolul Silvic Privat X SRL procedează corect în ceea ce privește emiterea avizelor de însoțire primare către primării, fără a emite și facturi de vânzare a materialului lemnos, și dacă da menționați actul normativ în baza căruia se procedează astfel.”.

Ministerul Apelor și Pădurilor – Garda Forestieră Oradea a răspuns cu adresa nr. /06.07.2017, înregistrată la AJFP Arad sub nr. ARG_REG ... /11.07.2017 și la Inspecția Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /13.07.2017, în care a comunicat următoarele:

"Potrivit prevederilor Anexei la capitolul „definiții” pct. 23 alin. 2 lit. c) din Legea nr. ... 6/2008 – Codul silvic, ocoalele silvice de regim constituite ca „asociații între unități administrativ-teritoriale și/sau persoane fizice și/sau juridice și pot funcționa ca asociații și fundații sau ca societăți reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare; pentru proprietatea publică a unităților administrativ-teritoriale, **aceste ocoale silvice pot asigura numai servicii silvice.**”

La pct. 34 din aceeași anexă la lege este stipulat că prestația silvică presupune doar „lucrări cu caracter tehnic silvic efectuate de ocoale silvice pe

bază de contract”, mai puțin lucrări cu caracter economic și juridic care aparțin proprietarului.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 5 cap. I din Anexa la Norme referitoare la proveniența, circulația și comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase și al instalațiilor de prelucrat lemn rotund, precum și măsuri de aplicare a Regulamentului (UE) nr. 995/2010 al Parlamentului European și al Consiliului din 20 octombrie 2010 de stabilire a obligațiilor ce revin operatorilor care introduc pe piață lemn și produse din lemn a HG nr. ... 70/2014 cu modificările și completările ulterioare, primăriile (UAT), **nu au dreptul să emită avize de însoțire pentru materialul lemnos** „(1) avizelor prevăzute la art. 4 alin. 1 și 2 din prezentele norme se face, după caz, de către următorii emitenți:

a) ocoalele silvice, pentru masa lemnoasă pe picior exploatată în regie proprie de către acestea sau prin prestări de servicii silvice, de la locul de recoltare situat în fondul forestier pe care îl administrează sau pentru care asigură servicii silvice **pe bază de contracte**, pentru masa lemnoasă exploatată, în condițiile legii, din fondul forestier proprietate privată a persoanelor fizice, de la locul de recoltare situat în fondul forestier pe care îl administrează sau pentru care asigură servicii silvice pe bază de contracte, pentru materialele lemnoase care se achiziționează pe bază de borderou de la persoane fizice proprietare de fond forestier, care au încheiate contracte de administrare sau servicii silvice cu ocolul silvic respectiv, pentru materialele lemnoase confiscate/reținute în vederea confiscării, precum și pentru materiale lemnoase provenite din vegetația forestieră de pe terenuri din afara fondului forestier, pe raza de activitate a ocolului silvic respectiv;”

(...)

Având în vedere prevederile legale menționate, considerăm că Ocolul Silvic X **procedează corect în ceea ce privește emiterea avizelor de însoțire primare a materialului lemnos, fără a elibera facturi de vânzare, care sunt emise de primării.**”

Conform punctului de vedere emis de Garda Forestieră Oradea, rezultă că, raportat la normele legale incidente domeniului silvic, prestația silvică presupune doar „lucrări cu caracter tehnic silvic efectuate de ocoale silvice pe bază de contract”, **mai puțin lucrări cu caracter economic și juridic care aparțin proprietarului.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, petenta a încheiat contracte de prestări servicii cu diverși proprietari de păduri din care majoritatea sunt membrii ai Asociației X , fără a proceda la facturarea acestor prestări de servicii.

Conform art. 17 din Codul silvic, serviciile obligatorii pentru respectarea regimului silvic pentru toți proprietarii sau deținătorii de fond forestier sunt enumerate la alin (2), ca fiind următoarele:

- 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;
- b) să asigure paza și integritatea fondului forestier;
- c) să realizeze lucrările de regenerare a pădurii;
- d) să realizeze lucrările de îngrijire și conducere a arboretelor;
- e) să execute lucrările necesare pentru prevenirea și combaterea bolilor și dăunătorilor pădurilor;
- f) să asigure respectarea măsurilor de prevenire și stingere a incendiilor;
- g) să exploateze masa lemnoasă numai după punerea în valoare, autorizarea parchetelor și eliberarea documentelor specifice de către personalul abilitat;
- h) să asigure întreținerea și repararea drumurilor forestiere pe care le au în administrare sau în proprietate;
- i) să aibă delimitat fondul forestier aflat în proprietate, în conformitate cu actele de proprietate sau cu documentele cadastrale, după caz, prin semne de hotar, și să le mențină în stare corespunzătoare;
- j) să notifice structurile teritoriale de specialitate ale autorității publice centrale care răspunde de silvicultură, în termen de 60 de zile, cu privire la transmiterea proprietății asupra terenurilor forestiere.

La alin. (3) al art. 17 din Codul silvic, stipulându-se următoarele:

„În cazul administrării fondului forestier prin ocoale silvice autorizate, obligațiile prevăzute la alin. (2) aparțin acestora, cu excepția celei prevăzute la alin. (2) lit. i).”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că serviciile de administrare a fondurilor forestiere putând consta în pază, lucrări forestiere, exploatare masă lemnoasă, întreținere drumuri forestiere, lucrări de împăduriri, decopleșiri, degajări etc. asigurate de petentă nu au fost facturate și nu au fost incluse în baza de impozitare a TVA, respectiv nu a fost colectată TVA aferentă veniturilor realizate din administrarea pe bază de contract a fondului forestier aparținând clienților, respectiv unităților administrativ teritoriale (consilii locale), persoanelor juridice (composesorate, biserici) sau persoanelor fizice, servicii care puteau fi efectuate direct de personalul propriu al petentei sau chiar de diverse persoane juridice care emițând facturi către petentă aveau posibilitatea de a-și exercita dreptul de deducere a TVA.

Învedereăm că în vederea emiterii unei decizii motivate, în înțelesul dispozițiilor art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicat, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /15.03.2018, a solicitat petentei ca în termen de 5 zile de la data primirii adresei, în considerarea celor arătate în cuprinsul contestației, respectiv „pentru proprietarii de fond forestier care au înființat ocolul silvic nu este obligatoriu să existe contracte

de administrare sau prestări servicii. Noi am întocmit aceste contracte tocmai ca acestea să constituie titlu executoriu cu privire la sumele datorate de către proprietar.”, să completeze dosarul contestației cu fotocopii ale contractelor de prestări servicii silvice în care petenta are calitate de parte, la care face referire în contestația formulată, în scopul soluționării contestației în condițiile legii.

Deși petenta a primit solicitarea la data de 10.04.2014, conform originalului confirmării de primire, până la data emiterii prezentei nu a dat curs solicitării.

Astfel, în condițiile în care conform art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„**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”., normă legală care conform art. 3 din Codul de procedură fiscală se completează cu dispozițiile Codului de procedură civilă republicat, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

„**Art. 249**

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

dispoziții legale care consacră principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, rezultă că petenta deși afirmă că:

„pentru proprietarii de fond forestier care au înființat ocolul silvic nu este obligatoriu să existe contracte de administrare sau prestări servicii. Noi am întocmit aceste contracte tocmai ca acestea să constituie titlu executoriu cu privire la sumele datorate de către proprietar.”,

nu a depus fotocopiile contractelor de prestări servicii silvice în care aceasta are calitate de parte, pe care le invocă în contestația formulată, în condițiile în care prin legea specială – Codul silvic, art. 10, legiuitorul a prevăzut că administrarea de către direcțiile silvice, prin ocoalele subordonate, în regim silvic a fondurilor forestiere proprietate publică a unor unități administrativ teritoriale (consilii locale), din domeniul privat a persoanelor juridice (composesorate, biserici) sau a persoanelor fizice, se efectuează pe baza de contract de administrare.

Faptul că acestea pot fi încheiate și în scopul de a reprezenta titlu executoriu cu privire la sumele datorate de către proprietar pentru administrarea sau asigurarea serviciilor silvice, nu are nicio relevanță atâta timp cât, așa cum rezultă și din adresa Ministerului Apelor și Pădurilor – Garda Forestieră Oradea nr. ... /06.07.2017, înregistrată la Inspekția Fiscală sub nr. ARG_AIF .../13.07.2017, această autoritate a subliniat faptul că **„aceste ocoale silvice pot asigura numai servicii silvice.”**, în acest sens făcând trimitere la pct. 34 din aceeași anexă la Codul silvic care dispune că "prestația silvică presupune doar „lucrări cu caracter tehnic silvic efectuate de ocoale silvice pe bază de contract”, mai puțin lucrări cu caracter economic și juridic care aparțin proprietarului".

Ori, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, petenta a efectuat lucrări silvice, facturând însă doar în parte prestările de servicii silvice, motiv pentru care organele de inspekție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste facturi.

Astfel, petenta a emis facturi reprezentând contravaloarea serviciilor prestate doar pentru entitățile care se ocupă ele însele de valorificarea materialului lemnos, iar în cazul existenței contractelor, petenta nu a mai întocmit facturi de prestări servicii, procedând, fără a indica vreun temei de drept, respectiv înregistrând în evidența financiar – contabilă următoarea notă contabilă:

411 „Clienți” (cumpărători masă lemnoasă)=708 „Venituri din activități diverse”, deși masa lemnoasă nu era proprietatea Ocolului, astfel în mod eronat înregistrându-și venituri proprii rezultate din valorificarea materialului lemnos care nu i-a aparținut.

Învedereăm astfel că veniturile Ocolului sunt cele rezultate din prestările de servicii silvice și nu veniturile obținute din valorificarea materialului lemnos care nu este proprietatea sa.

Faptul că petenta, ulterior încasării contravalorii materialului lemnos de la clienți - cumpărători masă lemnoasă, virează sau compensează sumele, reținându-și contravaloarea serviciilor prestate, care însă nu au fost facturate, nefiind astfel colectată nici TVA aferentă, nu este un aspect de natură a determina exonerarea acesteia de la plata TVA, organele de inspekție fiscală, în mod corect și legal, stabilind în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

În plus, de cele arătate învedereăm că serviciile silvice efectuate de Ocol, trebuiau facturate la data efectuării acestora, conform Codului fiscal, petenta având obligația facturării distincte a fiecărei operațiuni – prestare de servicii (efectuate conform art. 17 Codul silvic - paza, protecția pădurilor, regenerarea, marcarea, amenajarea pădurilor etc), compensarea fiind efectuată, fără nici un temei legal, doar la data vânzării masei lemnoase.

Învedereăm petentei că organele de inspekție fiscală au dispus colectarea TVA aferentă serviciilor de administrare (de exemplu: pază, lucrări

forestiere, exploatare masă lemnoasă, întreținere drumuri forestiere, lucrări de împăduriri, decopleșiri degajări etc.), care nu au fost incluse în baza de impozitare, or, așa cum s-a reținut serviciile de administrare a pădurii prestate de ocoalele silvice din subordinea direcțiilor silvice către proprietarul fondului forestier sunt, din punct de vedere al TVA operațiuni impozabile pentru care se colectează TVA, iar baza de impozitare a TVA este constituită din tot ceea ce reprezintă contrapartidă obținută în urma serviciului de administrare.

Astfel, se reține că întrucât petenta OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” SRL nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, respectiv nu a facturat proprietarilor, serviciile de administrare a pădurilor astfel nu a colectat TVA aferentă veniturilor realizate din administrare, și deși aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor legate de activități de administrare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina acesteia TVA în sumă de ... lei, contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“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;**”*.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, punctul 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea OCOLUL SILVIC PRIVAT „X ” SRL

- AJFP Arad, cu respectarea pct. 7.6 din
O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,