

NR.237/IL/2012

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat, de A.I.F.-Serviciul de inspectie fiscala nr. .. prin adresa nr. .., inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de S.C. ... cu sediul in loc... ,str. .. ,nr .., jud .. CIF ...si nr. ORC J....

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr... .. si Raportului de inspectie fiscala nr... referitoare la obligatii de plata in suma totala de .. lei, dupa cum urmeaza:

- **impozit pe profit...lei**
- **majorari impozit profit ..lei**
- **penalitati in suma de ..lei**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere , respectiv .., potrivit semnaturii de pe Decizia de impunere, aflata in copie la dosarul cauzei, si de data inregistrarii contestatiei la A.I.F. .. respectiv .. asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

I) S.C..... a inaintat contestatie impotriva Deciziei de impunere nr. .. si Raportului de inspectie fiscala nr... referitoare la obligatii de plata in suma totala de .. lei, dupa cum urmeaza:

- impozit pe profit .. lei
- majorari impozit profit .. lri
- penalitati in suma de... lei

Petenta arata ca a fost supusa unei inspectii fiscale pentru perioada ... pentru T.V.A. Si ... pentru impozit pe profit si pentru anul .. inspectorii fiscali au stabilit in sarcina petentului o diferenta de impozit pe profit in suma de .. lei, suma rezultata din neimpozitarea in anul .. a subventiilor pentru agricultura in suma de ..lei, compusa din ... lei schema de plata nationala directa, complementara decuplata de productie, acordata prin Decizia nr. ..si suma de ...lei subventie motorina acordata pentru trimestrul III.. societatea inregistrand aceste subventii in anul...

Mai precizeaza ca nu este de acord cu aceasta constatare deoarece respectivele sume trebuiau inregistrate conform contabilitatii de angajamente, si nu presupune neaparat impozitarea acestora, cu atat mai mult cu cat aceste sume nu au fost incasate in anul ...

Mai arata ca alin. 236 din O.M.F.P. 3055/2009, cu modificarile si completarile ulterioare se specifica faptul ca:

(1) Subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

(2) In cazul in care intr-o perioada se incaseaza subventii aferente unor cheltuieli care nu au fost inca efectuate, subventiile primite nu reprezinta venituri ale acelei perioade curente.

Conform alin.(1),se recunosc drept venituri pentru cheltuielile care urmeaza sa le compenseze, deci se refera la compensarea unor cheltuieli viitoare, si nicidecum la cele trecute si arata ca si la alin. (2) ce vine in completarea primului alineat, care se refera la incasarea unor subventii pentru niste cheltuieli viitoare. Petenta mentioneaza ca nu apare nici unde expresia de cheltuieli deja efectuate si de inregistrare ca venit a subventiilor care nici macar nu au fost incasate.

Societatea considera ca se pune problema de ce o decizie emisa de A.P.I.A. ar reprezenta un document justificativ pentru inregistrarea acesteia in contabilitate si chiar in situatia inregistrarii acestei decizii in contabilitate, de ce nu ar fi corecte urmatoarele inregistrari, inregistrari permise de altfel si de catre O.M.F.P. 3055/2009 cu modificarile si completarile ulterioare: Inregistrare decizie A.P.I.A.

461 (debitori diversi = A.P.I.A.)= 472 (venituri in avans); Incasare subventie

5121 (banca) - 461 (debitori diversi = A.P.I.A.) Inregistrare venituri din subventii in momentul incasarii subventiei

472 (venituri in avans) = 7411 (venituri din subventii)

S.C....considera ca aceste subventii trebuiesc recunoscute drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze, **suma de ...lei reprezinta" subventie PNDC**, care asa cum este specificat si in Decizia nr. ..., **reprezinta schema de plata nationala directa complementara, decuplata de productie**, deci nu poate fi vorba de o legatura intre cheltuielile efectuate pentru productia respective si subventie, cu atat mai mult sa fie vorba despre compensarea cheltuielilor.

Mai arata ca luand un caz ipotetic, petenta considera ca in situatia in care societatea nu ar fi avut nici o cheltuiala pe terenul respectiv, tot ar fi primit respectiva subventie si altfel se ajungea la situatia extrema si aberanta in care, desi unei societatii i s-a emis de catre A.P.I.A. decizia de primire a subventiei, aceasta sa nu primeasca nici o suma, nefiind, de altfel specificat in cadrul deciziei nici un termen maxim de plata. In acest caz, petenta considera nu ar avea resurse societatea sa plateasca impozit pe profit aferent subventiilor pe care nici macar nu le-a primit.

S.C. ... arata legat de subventia pentru motorina aferenta trim. ..., in suma de .. lei, ca in cazul subventiei pentru motorina nu exista nici macar o decizie prin care se instiinteaza societatea ca are o anumita suma de bani de primit

(ca in cazul subventiei pe suprafata). In cazul subventiei pentru motorina, societatea primeste initial un acord prealabil in care este specificata cantitatea maxima de motorina care urmeaza sa fie subventionata.

Societatea precizeaza ca in aceasta ,nu se specifica suma exacta de bani (subventia pe litrul de motorina variind de la o perioada la alta, respectiv 1 leu, 1,1 lei, etc) si societatea poate sa nu isi achizitioneze intreaga cantitate de motorina, si in consecinta sa nu primeasca toata subventia.

Mai arata ca societatea transmite trimestrial centralizatoarele cu motorina achizitionata, centralizatoare care cuprind doar cantitati de motorina, nu si sume de bani.

S.C. .. arata ca alt aspect este faptul ca societatea nu primeste subventie in cadrul unui trimestru decit pana la nivelul maxim de 40% din cantitatea anuala aprobata, astfel ca din acest motiv pot aparea situatii in care in unele trimestre cantitatea de motorina achizitionata este foarte mica, iar in altele depaseste plafonul trimestrial de 40%, astfel ca in cazul subventiei pentru motorina nu se cunoaste suma exacta de bani care urmeaza a fi primita ca subventie, astfel incat considera ca nici macar nu poate fi vorba de contabilitate de angajamente.

Petenta considera ca nu se gaseste in nici una din situatiile prevazute de art. 105¹ din Codul de Procedura Fiscala in ceea ce priveste Reguliile privind reverificarea, respectiv "ca urmare a aparitiei unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor, care influenteaza rezultatele acestora, prin date suplimentare intelegandu-se informatii, documente sau alte inscripții obtinute ca urmare a unor controale incrucisate, inopinate ori comunicate organului fiscal de catre organele de urmarire penala sau de alte autoritati publice, ori obtinute in orice mod de organele de inspectie, de natura sa modifice rezultatele inspectiei fiscale anterioare".

S.C. .. arata ca in anul .., a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit in suma de.. lei, suma rezultata ca urmare a faptului ca societatea a inregistrat eronat pe costuri in anul .. suma de ..lei, reprezentand investitie in curs, pe care societatea o realizeaza cu constructia unei platforme betonate si a unui gard pentru punctul de lucru din localitatea ..

Cu aceasta constatare petenta nu este de acord, motivand ca materialele auxiliare in suma de ... lei la care se face referire anterior au folosit pentru reparatia unor imobilizari aflate in proprietatea S.C...., reparatii executate ca urmare a constatarii gradului ridicat de degradare a acestor imobilizari, degradare rezultata ca urmare a trecerii timpului si a utilizarii normale a imobilizarilor, respectiv repararea drumului betonat in suprafata de .. mp, aflat in incinta fermei agricole din localitatea ..., judetul., conform devizului de reparatii nr. ..., precum si reparatia magaziei de cereale in suprafata de .. mp, aflata in incinta fermei agricole din localitatea ..., judetul...

Petenta isi intemeieza prezenta contestatie pe prevederile art. 205 si art. 207, art. 105¹ din Ordonanta de Guvern nr.92/2003 privind Codul de Procedure Fiscala; alin. 236 din O.M.F.P. 3055/2009 cu modificarile si completarile ulterioare.

S.C. .. solicita sa se admita contestatia asa cum a fost formulata si anexeza in sustinere urmatoarele documente:

- Raportul de Inspectie Fiscala nr. .. si Decizia de Impunere nr....
- Devizul de reparatii nr. ..
- Devizul de reparatii nr. ..

II.) Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... precizeaza ca in urma inspectiei fiscale s-au stabilit pentru perioada verificata (... ..) o diferenta de impozit pe profit in suma de ... lei.

Organele de control arata ca pentru anul ... a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit in suma de .. lei suma rezultata ca urmare a neimpozitarii in anul. a subventiilor pentru agricultura in suma de .. lei, compusa din . lei schema de plata nationala directa complementara decuplata de productie, acordata prin Decizia nr. .. si suma de ... lei subventie motorina acordata pentru trimestrul ..

Organele de control fiscal mentioneaza ca societatea a inregistrat aceste subventii in anul .. iar in conformitate cu art. 19, alin.1 din Legea 571/2003 , profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri dintr-un an fiscal.

Aceste subventii sunt incasate si inregistrate de societate in evidenta contabila in anul .., conform Deciziei nr. ... pentru subventii acordate in agricultura pentru culturi infiintate in anul .. si pentru motorina consumata in trimestrul ...

Aceste subventii reprezinta venituri realizate in anul .. si ca atare acestea trebuie inregistrate in anul ... ,in aceeasi perioada cand s-au efectuat si cheltuielile aferente subventiilor acordate.

Conform art. 236, alin. 1) din O.M.F.P. 3055/2009 ,, *Subventiile se recunosc pe baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.*"

Pentru impozitul pe profit in suma de .. lei organele de control precizeaza ca suma rezultata este ca urmare a faptului ca societatea a inregistrat eronat pe costuri in anul .. suma de ..lei, reprezinta investitie in curs pe care o realizeaza cu constructia unei platforme betonate si a unui gard pentru punctul de lucru din localitatea..

Contestatorul sustine ca aceasta investitie reprezinta o reparatie care a fost inregistrata pe cheltuieli in contul 602.1 ,,cheltuieli cu materiale auxiliare".

Organele de control mai arata ca potrivit art. 24, alin.1 din Legea 571/2003 R ,,cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii,

asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii".

Cu privire la accesoriile aferente impozitului pe profit Organele de control fiscal au stabilit suplimentar suma de .. lei (.. lei majorari de intarziere si.. lei penalitati de intarziere) ce au fost calculate conform art. 120 si respectiv 120¹(1) din OG92/2003 R.

III. Luand in considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestatoare si organul de control se retin urmatoarele:

Perioada verificata privind impozitul pe profit : ...

In vederea solutionarii contestatiei prin adresa nr. ... organul de solutionare al contestatiilor din cadrul D.G.F.P. ...a solicitat de la petenta depunerea la dosarul contestatiei de copii de pe Decizia nr. ... privind schema de plati acordata precum si de pe Decizia de acordare a subventiei de motorina aferenta trim....

Prin adresa de raspuns nr. .. din data de ... inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr. . petenta depune la dosarul contestatiei Decizia A.P.I.A. nr. ...si acordul prealabil A.P.I.A. nr....

Prin adresa inaitata petenta ,nu aduce argumente noi fata de contestatia depusa initial si remotiveaza inca o data modul de acordare al subventiei de motorina specificat la pct.I din prezenta decizie de solutionare.

Prin adresa nr. .. organul de solutionare aduce la cunostinta petentei faptul ca in vederea solutionarii contestatiei a fost solicitat punctul de vedere la A.N.A.F. Directia generala legislatie si proceduri fiscale prin adresa nr. ...

Prin Raportul de inspectie fiscala ... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... inspectorii fiscali au stabilit in sarcina petentei impozit profit in suma de .. lei si accesorii in suma de ... lei

a) Referitor la accesoriile in suma de .. lei (dobanzi/majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati in suma de .. lei) , se retine ca acestea au rezultat din neimpozitarea in anul ..a subventiilor in suma de .. lei ce au fost inregistrate de petenta in anul lei.

In fapt, in urma controlului fiscal inspectorii fiscali au stabilit in sarcina petentei accesorii in suma de...lei (dobanzi/majorari de intarziere in suma de .. lei si penalitati in suma de .. lei) ce au fost constituite de catre inspectorii fiscali ca urmare a neinregistrarii veniturilor din subventii aferente veniturilor pentru perioada in care acestea au fost acordate conform Deciziei A.P.I.A. nr. .. si cand au fost efectuate cheltuielile ,conform precizarilor inspectorilor fiscali, de catre petent, pe care aceste sume primite le-au compensat.

Astfel din analiza dosarului contestatiei respectiv Raportul de inspectie fiscala ... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. . . . inspectorii fiscali precizeaza ca au diminuat profitul impozabil al anului ..cu suma de .. lei si impozitul pe profit in suma de .. lei, data la care petenta s-a inregistrat cu aceste sume in contabilitate ,si au majorat profitul impozabil si implicit impozitul pe profit al anului .. cu aceleasi sume.

Astfel in sarcina petentului au fost generate numai accesorii.(majorari si penalitati de intarziere) in suma totala de .. lei.

In drept ,sunt aplicabile prevederile art. 19 din legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

„ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”

In conformitate cu prevederile art. 19 din legea 571/2003 privind Codul Fiscal, se retine ca profitul impozabil **se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal**, din care se scad veniturile neimpozabile **și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.**

De asemenea in conformitate cu pct. 36 alin. (1) si alin. (2) din reglementarile contabile conforme cu Directiva a patra a Comunitatilor Economice Europene, parte componenta a Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 3055/2009 cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 1 ianuarie 2010, elementele prezentate in situatiile financiare anuale se evalueaza in conformitate cu principiile contabile generale prevazute de reglementari, **conform contabilitatii de angajamente.**

36. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.

Astfel, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc (si nu pe masura ce numerarul sau echivalentul sau este incasat sau platit) si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadelor aferente.

Veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli.

Potrivit pct. 42 "principiul independentei exercitiului " din aceleasi reglementari contabile **"Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor"**

Conform pct. 236 ***din aceleasi reglementari contabile, subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.***

Astfel, subventiile aferente veniturilor se recunosc ca venituri 741 "Venituri din subventii de exploatare") ale perioadei in care sunt efectuate cheltuielile corespunzatoare."

Punctul de vedere formulat de Directia Legislatie Impozite Directe prin adresa nr... inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr. ..a fost dat in sensul celor mai sus aratate.

Referitor la sustinerea petentului privitor la faptul ca suma de .. lei reprezinta" subventie PNDC, care asa cum este specificat si in Decizia nr. .., reprezinta schema de plata nationala directa complementara, decuplata de productie, deci nu poate fi vorba de o legatura intre cheltuielile efectuate pentru productia respectiva si subventia acordata nu ajuta la solutionarea favorabila a contestatiei intrucat expresia "decuplata de productie " se interpreteaza ca "nefiind conditionata de productia obtinuta"

In concluzie, avand in vedere precizarile legale invocate se constata ca in mod corect inspectorii fiscali au constituit accesorii in suma de .. lei (dobanzi/majorari de intarziere in suma de .. lei si penalitati in suma de ... lei) intrucat subventia de ..lei a fost acordata pentru anul .. conform Deciziei A.P.I.A. si acordata sa compenseze o cheltuiala efectuata de petenta in anul .. motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa in temeiul pct. 11.1 lit. a)

din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

„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”.

b) Referitor la accesoriile în suma de .. lei (dobanzi/majorari de intarziere în suma de..lei și penalități în suma de ..lei) , suma rezultată din neimpozitarea în anul .. a subvențiilor în suma de ... lei ce au fost înregistrate de petenta în anul ... lei.

In fapt, inspectorii fiscali au stabilit că suma de .. lei ,ce reprezintă baza de impunere aferentă ajutorului de stat acordat pentru diferența de acciză la motorină, careia îi corespunde un impozit pe profit în suma ..lei.

Operația privind încasarea sumei .. lei a fost evidențiată de petenta în contabilitatea anului .., și provine din acordarea ajutorului de stat pentru motorină utilizată în agricultură, aferentă trim .. inspectorii fiscali stabilind că acest ajutor de stat a fost dat pentru a compensa cheltuielile efectuate de petenta cu motorină aferentă trim ...

Astfel , inspectorii fiscali au diminuat impozitul pe profit aferent anului ..,cu suma de .. lei și au majorat impozitul pe profit cu aceeași în anul.. stabilind în sarcina petentei numai accesoriile în suma de .. lei.

Petenta nu este de acord cu concluziile inspectorilor fiscali motivat de faptul că inițial, primește doar un Acord de principiu , privind cantitatea maximă ce poate fi acordată ,și nu se eliberează Decizie de acordare a acestui ajutor.

S.C. ... arată că trimestrial societatea depune centralizatoare cu cantitatea de motorină achiziționată, centralizatoare ce cuprind doar cantități și nu sume.

Deasemeni petenta arată că trimestrial nu se poate acorda decât maxim 40% din cantitatea aprobată.

S.C. ... consideră că având în vedere faptul că nu se cunoaște suma exactă de bani ce urmează a fi primită ca subvenție , nu poate fi vorba de contabilitate de angajamente.

In drept, sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 19 Reguli generale ce prevede :

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă

cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Deasemeni Conform Ordinului nr. 126 din 26 mai 2010 pentru aprobarea Procedurilor specifice de implementare și control, precum și a formularisticii necesare privind acordarea ajutorului de stat pentru motorina utilizată în agricultură. art 1, art 2 alin(2), art 4 alin (1), art (5) alin (1), art 6 alin (4), art 7 alin b) si d) se prevede:.

ART. 1

(1) Cantitățile maxime de motorină cu acciză redusă ce se pot achiziționa anual pentru lucrări mecanizate în agricultură, respectiv în sectoarele vegetal, zootehnic și îmbunătățiri funciare, pentru care se acordă ajutorul de stat sub formă de rambursare, sunt cele prevăzute în anexa la Hotărârea Guvernului nr. 408/2010 privind aprobarea acordării unui ajutor de stat pentru motorina utilizată în agricultură.

(2) Ajutorul de stat se acordă sub formă de rambursare și reprezintă diferența dintre acciza standard și acciza redusă în limita cantităților prevăzute la alin. (1).

ART. 2

(2) Prevederile prezentelor proceduri specifice nu se aplică beneficiarilor prevăzuți la alin. (1) dacă sunt considerați persoane aflate în dificultate financiară în sensul Liniilor directoare comunitare privind ajutorul de stat pentru salvarea și restructurarea firmelor aflate în dificultate, respectiv persoane care constituie subiectul procedurilor de faliment, reorganizare judiciară sau lichidare.

ART. 4

(1) Pentru obținerea ajutorului de stat, beneficiarii completează o cerere de acord prealabil pentru finanțare prin rambursare pentru motorina cu acciză redusă, conform modelului prevăzut în anexa nr. 1, pe care o depun la centrele județene ale Agenției de Plăți și Intervenție pentru Agricultură sau al municipiului București, pe raza cărora sunt situate exploatațiile agricole pentru care se solicită ajutorul de stat sau unde au depus cererea de plată pentru schemele de sprijin pe suprafață.

ART. 5

(1) Beneficiarii pentru care a fost emis acordul prealabil pentru finanțare prin rambursare pentru motorina cu acciză redusă, conform modelului prevăzut în anexa nr. 2, întocmesc și depun cereri pentru determinarea trimestrială a cantității de motorină pentru care se aplică ajutorul de stat sub formă de rambursare.

Avand in vedere precizarile legale invocate se retine faptul ca ajutorul de stat se acordă sub formă de rambursare și reprezintă diferența dintre acciza

standard și acciza redusă, aferenta cantității de motorina ce se poate achiziționa anual.

Astfel, inițial petentul solicită și obține un acord prealabil pentru finanțare prin rambursare, pentru motorina cu acciza redusă, de la A.P.I.A., prin care se specifică cantitatea maximă de motorina, aferentă întregului an calendaristic pentru care i se acordă ajutorul de stat, și care poate fi achiziționată de petenta în funcție de suprafața totală declarată ca fiind exploatată.

Trimestrial, petenda depune cererile de solicitare a ajutorului de stat, până la sfârșitul lunii următoare trimestrului, pentru care se solicită rambursarea, însoțite de acte doveditoare, prin care specifică cantitățile de motorina achiziționate și utilizate aferente trimestrului respectiv.

Asadar, petentul achiziționează și folosește inițial cantitatea de motorina cu acciza normală aferentă trimestrului pentru lucrări agricole din surse proprii, deci implicit efectuează o cheltuială privind carburantul aferentă trimestrului respectiv, după care în baza cererii trimestriale și în urma verificărilor A.P.I.A. îi este acordat ajutorul sub formă de rambursare, ajutor de stat ce reprezintă diferența dintre acciza standard și cea redusă.

Din analiza dosarului contestației rezultă că S.C. ... a fost beneficiara unui Acord prealabil privind finanțarea prin rambursare pentru motorina cu acciza redusă, înregistrat la A.P.I.A. sub nr. .. pentru cantitatea de motorina de .. litri ce este acordat pentru o suprafață totală de .. ha, deci prin acordul inițial APIA îi recunoaște dreptul de creanță al societății pentru aceste cantități și sume ce urmează să i le acorde petentei.

Inspectorii fiscali au constatat faptul că pentru trimestrul .. petenta a beneficiat de finanțare prin rambursare pentru motorina cu acciza redusă în suma de .. lei, aferentă cantității de motorina utilizată de petenta în cursul trimestrului....

Deasemeni conform Ordinului 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene pct. 233 alin. (1) și alin. (2), pct. 235 și pct. 236 alin (1) se prevede :

art. 233. - (1) În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

(2) În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;*
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;*
- alte sume primite cu caracter de subvenții.*

235. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

236. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Asadar in categoria subventiilor pentru investitii ,se recunosc si alte sume primite cu caracter de subventii.

Subventiile aferente veniturilor cuprind toate subventiile altele decat cele pentru active, si se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

Astfel, subventiile aferente veniturilor se recunosc ca venituri 741 "Venituri din subventii de exploatare") ale perioadei in care sunt efectuate cheltuielile corespunzatoare."

Din analiza dosarului contestatiei, inspectorii fiscali au stabilit faptul ca petentei i-a fost acordat ajutorului de stat privind finantarea prin rambursare pentru motorina cu acciza redusa pentru trimestrului.. in suma de.. lei.

Asadar petenta a achizitionat motorina pentru folosirea in agricultura, cantitate achizitionata cu acciza normala, cantitate ce a fost folosita in trimestrul ..deci cheltuiala a fost facuta de petenta in acesata perioada.

Ulterior in baza acordului pealabil, prin centralizatoarele trimestriale depuse la A.P.I.A., petenta solicita acordarea ajutorului de stat pentru diferenta pentru acciza normala si cea redusa, suma virata de A.P.I.A. si inregistrata de petenta in cursul anului ..

Asadar, aceste venituri din subventii sunt incasate de petenta in cursul anului .., dar compenseaza cheltuieli efectuate in cursul trimestrului ..

Deasemeni conform pct. 36 alin (1) ,secțiunea 7 principii contabile generale din aceelasi ordin se prevede:

"36. - (1) Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente."

Asadar efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc ,și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Avand in vedere precizarile legale invocate , se retine faptul ca in mod corect inspectorii fiscali au stabilit baza impozabila aferenta profitului impozabil in suma .. lei si impozit profit in suma de.. lei intrucat aceasta suma este acordata sa compenseze o cheltuiala ce a fost efectuata de petenta in cursul

trimestrului .., si trebuie recunoscuta ca si creanta in momentul in care societatea solicita acordarea acestei subventii ,respectiv in momentul in care se solicita acordarea acesteia prin depunerea cererii trimestriale de compensare, petenta avand deja un acord de principiu privind acordarea acesteia.

In concluzie, avand in vedere precizarile legale invocate se constata ca in mod corect inspectorii fiscali au constituit accesorii in suma de .. lei **(dobanzi/majorari de intarziere in suma de ...lei si penalitati in suma de ..lei)**, aferent perioadei trim. .., intrucat subventia de finantare prin rambursare pentru motorina cu acciza redusa a fost acordata sa compenseze o cheltuiala privind diferenta dintre acciza normala si cea redusa efectuata de petenta in trim. .., motiv pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa in temeiul pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

“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”.

c) Referitor la suma de ..lei careia ii corespunde impozit profit in suma de..lei.

In fapt , prin Raportul de inspectie fiscala nr. ..ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .. inspectorii fiscali nu stabilit suma de ..lei baza impozabila careia ii corespunde un impozit pe profit in suma de .. lei ,aferent anului ...

Inspectorii fiscali au considerat ca fiind cheltuiala nedeductibila aceasta suma deoarece au constatat ca suma inregistrata de petenta in contul de cheltuieli ,601.1”cheltuieli cu materialele consumabile, reprezinta de fapt investitii in curs pe care societatea le realizeaza cu construirea unei platforme betonate si a unui gard pentru punctul de lucru al societatii din localitatea ...

Petenta in sustine ca sumele provin din reparatia efectuata la doua imobile , respectiv o magazie de cereale si un drum de acces din cadrul incintei fermei de la sediul din localitatea... astfel incat inregistrarea sumei in conturile de cheltuieli este corecta.

In sustinere ,petenta depune doua devize de reparatii aferente anului .. , privitoare la realizarea in regie proprie de reparatii la o magazie de cereale si un drum de acces din cadrul punctului de lucru din localitatea ... reparatiile constand in folosirea unei cantitati de .. mc beton pentru reparatia pardoselii magaziei si ..mc beton pentru a repara suprafata drumului de acces.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipuleaza:

„ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

De asemenea la art. 21, alin (3) , lit. i) din același act normativ se prevede:

„ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare

Asadar ,profitul impozabil se calculeaza ca diferenta dintre veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

In ceea ce priveste amortizarea fiscala in conformitate cu art. 24, alin.1) din același act normativ prevede :

„ART. 24 Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care

conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.”

Asadar mijloacele fixe amortizabile sunt acele imobilizari corporale care indeplinesc cumulativ cele trei conditii stipulate la art .24 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv sunt detinute si utilizate de agentul economic, au o valoare mai mare decat cea stabilita prin hotarare de Guvern si au o durata normala de utilizare mai mare de un an.

Avand in vedere prevederile legale invocate, se retine faptul ca , cheltuielile aferente îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Sunt considerate mijloace fixe amortizabile ,deci pentru care cheltuielile efectuate ulterior se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii, si cheltuielile ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.

De asemeni prin **Ordinul nr. 3.055 din 29 octombrie 2009** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene prevede ,referitor la Cheltuieli ulterioare , art. 107 pct. 2) si art. 108 alin. 3) urmatoarele :

“107. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

108. - (3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat(....)”

Asadar avand in vedere precizarile legale invocate se retine faptul ca sunt considerate cheltuieli cu reparatiile numai cheltuielile efectuate in scopul asigurarii utilizarii continue a imobilizarilor.

De asemenea aceleasi prevederi legale precizeaza ca sunt recunoscute ca o componenta a activului ,sub forma cheltuielilor ulterioare investitiile efectuate la imobilizarile corporale.

Aceste cheltuieli ulterioare, trebuie sa aiba ca efect imbunatatirea parametrilor tehnici initiali ai acestora si sa conduca la obtinerea de beneficii economice ulterioare, suplimentare fata de cele estimate initial.

Aceste beneficii se pot realiza fie direct prin cresterea veniturilor fie prin indirect prin reducerea cheltuielilor de intretinere si functionare.

De asemenea conform art. 213 din H.G. 92/2003 privind Normele de aplicare ale Codului fiscal art 213 alin (4) se prevede:

Art. 213

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Deasemeni prin Hotărâre nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală pct. 182.1 privitor la art . 213 se prevede

Art.213

182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

Organul de soluționare a cauzei constata ca exista contradicții între cele arătate de organele de inspecție fiscală și cele arătate de societate în sensul că inspectorii fiscali au considerat ca s-au făcut cheltuieli la imobilizările în curs respectiv s-a reparat un gard și o platformă iar societatea arată ca aceste cheltuieli au fost destinate reparatilor altor imobile pe care le detine dovedind acest lucru cu cele două Devize de reparatii depuse în susținere la dosarul cauzei.

În conformitate cu prevederile art. 94. alin. (2), lit. a) și alin. (3), lit. e), din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

(2) “Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale”.

Fata de cadrul legal de mai sus se retine ca inspectia fiscala are ca atributii constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel ca organul de solutionare a cauzei nu se poate pronunta cu privire la legalitatea obligatiilor fiscale reprezentand profitul impozabil in suma de ..lei si implicit a impozitului pe profit in suma de ..lei motiv pentru care va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) si (3¹) din **Ordonanță nr. 92 din 24 decembrie 2003** privind Codul de Procedură Fiscală:

Art. 216 Soluții asupra contestației

(3). Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

In concluzie, Decizia nr. .. din data de .. va fi desfiintata partial pentru suma de ..lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar de plata aferent bazei impozabile in suma de .. lei , urmand ca organul fiscal sa efectueze o noua verificare asupra modului de stabilire al impozitului pe profit vizand strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare si sa constate daca suma este aferenta investitiilor in curs (gard si platforma betonata sau reparatii la imobilele firmei asa cum sustine petentul,) si totodata sa stabileasca natura acestor cheltuieli ,daca sunt cheltuieli cu reparatiile sau cheltuielilor ulterioare pentru investitii in limitele prevederilor legale.

La reverificarea situatiei fiscala, pentru care s-a dispus desfiintarea a actului atacat se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se stipuleaza :

“ 11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

In ceea ce priveste accesoriile in suma de ..lei aferente impozitului pe profit in suma de .. lei se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere faptul ca pentru suma de .. lei reprezentand impozit profit pentru care actul atacat va fi desfiintat partial urmeza sa se defiiinteze actul atacat si pentru accesoriile aferente in suma de .. lei si sa fie recalulate in urma reverificarii daca se impune, potrivit principiului de drept “accesoriul urmeaza principalul”.

d) Cu privire la contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala. nr....

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.109 alin.(1) si (2), art.205 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se **specifica**:

"Art. 109 - (1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente în plus sau în minus, dup caz, fata,de creanta fiscala existenta la momentul începerii inspectiei fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

"Art. 205 (1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.”

Totodata in conformitate cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala "**titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :**

a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;”

Iar in conformitate cu art. 88 din Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare “sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;
- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;
- c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;
- d) procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art. 168 alin. (2).
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.

De asemenea , conform art. 41 din O.G. nr.92/2003 din Codul de procedura fiscal republicata, actul administrativ fiscal “este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale”.

Având în vedere prevederile legale invocate se retine ca în materia impunerii, **legiuitorul a prevazut în mod expres si limitativ, o anumita categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.**

Asadar, impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc numai printr-o decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat ,deoarece aceasta creaza o situatie juridica prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatarile din Raportul de inspectie fiscala.**

Astfel , se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a Deciziei de impunere fiind o anexa a acesteia motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca inadmisibila pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se

D E C I D E :

Art.1.Respingerea ca nemotivata a contestatiei S.C. .. cu privire la suma de ..lei reprezentand:

- **dobanzi/majorari de intarziere aferente impozit pe profit in suma de .. lei**

- penalitati de intarziere in suma de .. lei

Art.2 Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere . . emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .. pentru suma de ... lei reprezentand :

- impozit pe profit in suma de.. lei,
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozit pe profit in suma de.. lei, urmand ca organul de inspectie fiscală prin alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate in prezenta decizie.

Art.3. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei S.C... S.R.L. cu privire la Raportul de inspectie fiscala ...

Art.4 . Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,

.....