

DECIZIA nr. 8792/2016  
privind soluționarea contestației formulate de către  
**Composesoratul x**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr.x/04.06.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice prin adresa nr.x/02.06.2015, asupra contestației formulate de Composesoratul x, cu sediul în com. x, jud.Harghita, CUI: x, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. x/04.06.2015.

Contestația este formulată împotriva în Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x din data de 15.04.2015 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x din data de 15.04.2015, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, și privește suma de **x lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia „(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.”, contestațiile sunt soluționate în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarului la acțiune.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/15.04.2015 în data de 23.04.2015, prin remiterea sub semnatura a actului administrativ fiscal, existentă în copie la dosarul contestației și depunerea contestației la oficiul postal din com.x în data de 19.05.2015, conform stampilei acestei instituții.

Constatănd că în speta, sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 207(1) și art. 209(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să soluționeze contestația formulată de Composesoratul x.

I. Composesoratul x, prin contestația înregistrată la AJFP Harghita sub nr. x/21.05.2015, solicită anularea Deciziei de impunere nr. x/15.04.2015 pentru suma de x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, invocând în susținere următoarele motive:

Contestatorul susține că decizia atacată se bazează pe greseli de interpretare a art.126, art.140, art.141-art.145, și a art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, totodată susținând că decizia contestată s-a emis cu încălcarea prevederilor imperative ale art.128, art.137 și a art.155 din Codul fiscal.

Petentul susține că a deșus decontul de TVA cu suma negativă nr. x/26.01.2015 cu opțiunea de rambursare, iar conform capitolului III din Raportul de inspecție fiscală nr.x/15.04.2015, însuși organul fiscal a considerat că TVA-ul de rambursat și documentele sunt corecte.

Contestatorul precizează faptul că în Raportul de inspecție fiscală nr. x/15.04.2015 la punctul „Motive de fapt” organul fiscal apreciază că Composesoratul x funcționează

potrivit Legii nr. 1/2000 si in conformitate cu Art 147 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, realizeaza atat activitati economice, care dau drept de deducere cat si activitati care nu dau drept de deducere si in concluzie a refuzat rambursare de TVA in suma de x lei.

Petentul sustine ca organul fiscal in Raportul de Inspectie fiscala nr. x/15.04.2015 la punctul constatari fiscale stabileste urmatoarele:

*„ La actul de control nr.x/15.10.2014 a fost determinat pro-rata finala pentru anul 2013 de 98%. Aceasta cota a pro-ratei a fost cota provizoriu pe anul 2014 contribuabilul a efectuat definitivarea pro-ratei la finele anului in procent de 99%,... si organul fiscal stabileste o pro-rata de 51% luandu-se in calcul suma de x lei ca suma achitata membrilor composesorat suma care dupa organul fiscal nu permite exercitarea dreptului de deducere”,* astfel in viziunea petentului sustinerile organului fiscal sunt considerate false pe motivul ca suma de x lei nu reprezinta o operatiune economica care ar putea fi incadrata in art.141-145 sau art.147 din Codul Fiscal.

Petentul nu este de acord cu constatările sus mentionate, precizand urmatoarele:

Composesoratul este format pe proprietatea unui numar de membrii care fiecare in parte detine un anumit ha de padure. Adunarea generala aproba in fiecare an cantitatea de lemne convenit fiecarui membru din propria sa proprietate. Lemnul convenit fiecarui membru nu poate fi inclusa la venituri, in contul 73x, asa cum apreciaza organul de inspectie fiscala, deoarece proprietarul lemnului este insusi membrul in sine. Conform deciziei comisiei fiscale acesta nu este un transfer de proprietate, deci nu se poate vorbi de o livrare de bunuri in sensul art.128. Aprecierea organului de inspectie fiscala cum Composesoratul nu realizeaza venituri din materialul lemnos este incorecta, deoarece cheltuielile cu exploatarea cantitatii de lemn care este ridicat in natura, precum si cheltuielile de administrare si amenajare sunt facturate cu TVA catre membrii composessori si inregistrate la venituri, conform art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003.

Stabilirea de catre organul de inspectie fiscala a unei pro rate de 51% si a unei baze de impoitare fictiva in suma de x lei (in mod arbitrar),afereent materialului lemnos ridicat de proprietar la pretul la care composesoratul achizitioneaza material lemnos de la ceilalti membrii nu se justifica si nu este corect.

Totodata se precizeaza faptul ca includerea sumei de x lei ca suma calculata care nu permite exercitarea dreptului de deducere si folosirea lui la calculul proratei nu este in conformitate cu prevederile art.147 din Legea nr.571/2003.

Contestatorul precizeaza faptul ca art.126 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza din punct de vedere a taxei care sunt opratiunile impozabile in Romania, cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile care, in sensul art. 128 -130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, inconformitate cu prevederile art. 132 si 133,
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2); .

Totodata se precizeaza faptul ca nu au fost respectate prevederile art.7 si art.13 din Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, sustinand ca composesoratul nu realizeaza activitati nonprofit si nici activitati care nu dau drept de deducere la TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/15.04.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/15.04.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Harghita,

au verificat corectitudinea sumei negative a TVA de x lei, solicitată la rambursare prin decontul de TVA nr. x/26.01.2015, aferenta perioadei 01/05/2014-31/12/2014, care a fost soluționată astfel:

- TVA solicitată la rambursare x lei
- TVA aprobat la rambursare x1 lei
- TVA respinsă la rambursare- stabilita suplimentar x2 lei,

care se rezulta din urmatoarele constatari:

In urma controlului efectuat aferenta perioadei 01.05.2014-31.12.2014, organul fiscal a constatat ca asociatia pe langa activitatea de administrare a patrimoniului membrilor composesori are si activitate economica, respectiv venituri din vanzarea de material lemnos provenit de pe terenurile cu vegetatie forestiera detinute de membrii composesori. Masa lemnoasa s-a exploatat pe baza de contracte cu executant de lucrari, agenti economici din zona comunei x.

In perioada verificata Contribuabilul a desfasurat urmatoarele activitati economice si a aplicat urmatoarele cote de TVA:

- vanzari de material lemnos catre persoane platitoare de TVA, operatiuni supuse masurilor de simplificare, prevazute de art. 160, alin. (2), litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile aduse prin Legea 343/2006

- prestari servicii, operatiuni impozabile cu cota standard de TVA 24%.

- livrari de bunuri si prestari de servicii de administrare pentru membrii asociatiei in interesul lor colectiv, operatiuni scutite fara drept de deducere conform art. 141 alin (1) lit k) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Din totalul TVA solicitat la rambursare in suma de x lei, pe baza facturilor emise de SC x SRL pentru lucrari de reconstructie ecologica prin impaduriri pe terenuri degradate in perimetrul de ameliorare a fost dedus TVA in valoare de x lei cu baza impozabila de x lei.

Inspectorii fiscali au stabilit ca pentru achizițiile la care nu s-a putut determina proportia in care sunt sau vor fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere si operatiuni care nu dau drept de deducere ar trebui evidentiata de catre contribuabil intr-o coloana distincta din jurnalul pentru cumparari, iar taxa deductibila aferenta acestor achizitii se deduce pe baza de pro-rata.

Totodata se precizeaza faptul ca la actul de control din data de 15.10.2014 s-a determinat pro-rata finala pentru anul 2013 in valoare de 98 %, fiind cota provizorie pe anul 2014, contribuabilul definitivand valoarea cotei de pro rata la finele anului in procent de 99 %.

In cursul anului 2014 s-au achitat drepturi in natura in valoare de x lei, respectiv in bani gheata (lei) membrilor de composesorat suma de x lei din incasarile operatiunilor economice, suma reprezentand operatiuni care nu permit exercitarea dreptului de deducere in baza documentelor justificative " *Centralizator material lemnos eliberat pentru composesori in anul 2014 - in natura -*, *Centralizator borderouri pe anul 2014 - in bani* „,

Totodata din subventii guvernamentale (APIA) a fost folosita suma de x lei in scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere.

Totalul operatiunilor pentru care inspectorii fiscali nu au permis exercitarea dreptului de deducere a fost de x lei.

In cursul anului fiscal 2014 s-au inregistrat livrari de bunuri, lemn rotund rasinoase, cu taxare inversa in suma de x lei, respectiv livrari de bunuri si servicii, taxabile cu cota de 24 % in suma de x lei. Astfel valoarea totala a operatiunilor pentru care inspectorii fiscali au permis exercitarea dreptului de deducere a fost de x lei

Prin raportarea operatiunilor care permit exercitarea dreptului de deducere pe anul 2014 - x lei -asupra totalului operatiuni pe anul 2014 - x lei inspectorii fiscali au obtinut pro-rata de 51 %, care s-a aplicat asupra TVA deductibila inregistrata de composesorat in anul 2014.

Astfel, valoarea de achizitie a diferitelor materiale consumabile, diferite servicii, piese de schimb, cheltuieli de protocol, reparatii de drumuri, energia electrica, combustibil, au fost considerate ca cheltuieli comune in suma totala de x lei cu TVA aferenta in suma de x lei, TVA acceptata la deducere in baza pro ratei pentru perioada 01.05.2014-31.12.2014 fiind de x lei, iar suma de x lei nefiind deductibila.

Asociatia composesorala x, din subventii guvernamentale (APIA) a folosit suma de x lei in scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere, TVA-ul aferent a acestor operatiuni sunt nedeductibile, fata de care asociatia a dedus TVA in suma de x lei cu baza impozabila de x lei.

Aceste cheltuieli in valoare de x lei cu TVA aferent x lei au fost folosite in scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere, deci suma de x lei nu este admis la ramburare. Avand in vedere cele de mai sus in baza art.145, alin2, lit.a respectiv art.147, alin.5 inspectori fiscali nu au admis la deducere suma de x lei

In urma acestor constatari, organul de inspectie fiscala a concluzionat ca in cazul in care persoana impozabilă desfășoară activități din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și se aplică prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv TVA se deduce pe baza unei pro-rate.

III. Luand în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada verificata, se retine:

***Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brasov -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată in suma de x lei, in conditiile in care din constatările organelor de inspectie fiscala redade in actele intocmite nu se rezulta in mod clar motivele de fapt si de drept pentru masura luata.***

**În fapt**, in cursul anului 2014 composesoratul a inregistrat in evidenta contabila - in contul 301 din balanta de verificare aferent lunii decembrie 2014 - material lemnos de la membri composesori in suma totala de x lei, suma reprezentand un venit neimpozabil si a achitat drepturi in natura in valoare de x lei, respectiv in bani membrilor composesoratului suma de x lei din incasarile operatiunilor economice, suma reprezentand operatiuni care nu permit exercitarea dreptului de deducere.

Totodata din subventii guvernamentale (APIA) s-a folosit suma de x lei in scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere. Inspectorii au stabilit ca totalul operatiuni care nu permit exercitarea dreptului de deducere este de x lei.

In cursul anului fiscal 2014 s-au inregistrat livrari de bunuri, lemn rotund rasinoase, cu taxare inversa in suma de x lei, respectiv livrari de bunuri si servicii, taxabile cu cota de 24 % in suma de x lei . Inspectorii fiscali au stabilit ca totalul operatiunilor care permit exercitarea dreptului de deducere pe anul 2014 este in suma de x lei, astfel inspectorii au calculat o pro rata de 51% pentru perioada verificata.

In urma analizei, organele de inspectie fiscala au constatat ca la achizitii a diferitelor materiale consumabile, diferite servicii, rechizitii de birou, piese de schimb, cheltuieli de protocol, reparatii de drumuri, cheltuieli postale, energia electrica, combustibil, sunt considerate ca fiind cheltuieli comune in suma totala de x lei cu TVA aferenta de x lei, TVA acceptat la deducere pe baza pro-ratei definitive pe anul 2014 de 51 % aferent perioadei verificate 01.05.2014 - 31.12.2014 fiind in suma de x lei iar suma de x lei a fost considerata ca fiind cheltuiala nedeductibila.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca, intrucat asociatia din subventii guvernamentale (APIA) a folosit suma de x lei in scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere, TVA-ul aferent a acestor operatiuni sunt nedeductibile, fata de care asociatia a dedus TVA in suma de x lei cu baza impozabila x lei, aceste cheltuieli in valoare de x lei cu TVA aferent x lei au fost folosite in scopul finantarii operatiunilor scutite fara drept de deducere, deci suma de x lei nu a fost admisa la ramburare.

Cu ocazia inspectiei fiscale s-a retinut ca, total TVA dedus in plus este suma de x lei, astfel in urma celor constatate si mentionate mai sus, inspectorii fiscali au stabilit faptul ca, posesorul nu are dreptul de a deduce TVA in suma de x lei, suma cu care a fost diminuat TVA solicitata la rambursare.

Prin contestație, asociatia posesorala nu este de acord cu calcularea si stabilirea proratai, sustinand, ca nu realizeaza activitati nonprofit si nici activitati care nu dau drept de deducere la TVA, iar baza impozabila a fost stabilita in mod gresit de organul de control.

**În drept**, art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare stabileste calitatea de persoana impozabila și activitatea economică, astfel:

*„(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 libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. [...]*

Iar art.145 reglementeaza sfera de aplicare a dreptului de deducere, care la alin.2 lit. a, prevede:

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

*a) operațiuni taxabile; [...]*

Conform acestor prevederi este persoana impozabila in sensul TVA orice persoana care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice definite prin art. 127 si are dreptul să deducă taxa aferentă opratiunilor taxabile.

Din analiza constatarilor redade in raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, se reține ca, Composesoratul „x”, cu sediul in comuna x, inregistrat in scopuri de TVA, in conformitate cu prevederile art. 153 din Codul fiscal, sub codul RO x, inregistrat in Registrul special al asociatiilor de la Judecatoria Gheorgheni, isi defasoara activitatea in baza prevederilor Legii nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole si celor forestiere, solicitate potrivit Legii fondului funciar nr. 18/1991, care, la art. 1 si art. 26 alin.(1), prevede urmatoarele :

**„ART. 1**

***Persoanelor fizice și persoanelor juridice care au formulat cereri pentru reconstituirea dreptului de proprietate pentru terenurile agricole și pentru terenurile forestiere, în termen legal, li se reconstituie dreptul de proprietate în condițiile prevăzute de prezenta lege. [...]***

**„ART. 26**

**(1) Formelor asociative de proprietate asupra terenurilor cu vegetație forestieră, pășunilor și fânețelor, obști de moșneni în devălmășie, obști răzeșești nedivizate, composesorate, obști de cumpărare, păduri grănicerești, păduri urbariale, comune politice, cooperative, alte comunități și forme asociative cu diferite denumiri, li se va elibera un singur titlu de proprietate, la solicitarea reprezentantului legal al acestora, cu mențiunea la titular, după caz: "obște de moșneni", "obște de răzeși", "composesorat", "păduri grănicerești", alte asociații și forme asociative cu denumirea localității respective."**

Referitor la temeiurile de drept invocate de către organele de inspecție fiscală în fundamentarea deciziei de impunere pentru acest capat de cerere, se reține că art. 147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în reglementarea modalității în care persoanele parțial impozabile și persoanele impozabile cu regim mixt își exercită dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor pe care le efectuează, prevede următoarele :

**“(1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 127, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.**

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

**(3) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral.**

**(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.**

**(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.**

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

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

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

**(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.[...]”Xx**

Din prevederile legale enunțate se retine ca persoana impozabila care realizeaza sau urmeaza sa realizeze atat operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni care nu dau drept de deducere este denumita persoana impozabila cu regim mixt. Pentru operatiunile care nu dau drept de deducere si pentru operatiunile pentru care nu se cunoste destinatia acestora, respectiv daca vor fi utilizate pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau pentru operatiuni care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in conditiile stabilite prin norme , persoana partial impozabila poate solicita aplicarea unei pro-rate speciale in situatia in care nu poate tine evidente separate pentru activitatea desfasurata in calitate de persoana impozabila si pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoana impozabila.

Potrivit prevederilor art.147 alin. (3) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.47(1) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,:

*“În aplicarea art. 147 alin. (3) și alin. (4) din Codul fiscal, dacă bunurile sau serviciile achiziționate pot fi alocate parțial activității care nu dă drept de deducere și parțial activității care dă drept de deducere, nu se aplică prevederile art. 147 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe bază de pro rata.”*

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei se retine ca, Composesoratul x este persoana impozabila mixta din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata care realizeaza atat operatiuni care dau drept de deducere cat si operatiuni care nu dau drept de deducere, fiindu-i aplicabile prevederile art.147 alin(1) -(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine totodata, ca persoana impozabila in cauza nu a evidentiat distinct in jurnalele de cumparari achizitiile destinate realizarii de operatiuni pentru care Composesoratul x are calitatea de persoana impozabila cat si achizitiile destinate activitatii pentru care nu are calitate de persoana impozabila , asa cum se prevede la alin.(3), (4) si (5) al art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel ca aceasta avea obligatia sa deduca taxa pe baza de pro rata.

Din analiza efectuata asupra documentelor anexate la dosarul cauzei in solutionarea cauzei se retin urmatoarele:

-Referitor la subventiile (x lei primita de la APIA) pe care posesorul le-a incasat, la control s-a retinut ca subventiile in cauza au avut natura unor sume incasate in cadrul schemelor de sprijin pe suprafata (scheme de plata unica pe suprafata), care, in conformitate cu prevederile art. 5 alin.(1) din O.U.G. nr. 125/2006 pentru aprobarea schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură începând cu anul 2007, și pentru modificarea art. 2 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, cu modificarile și completările ulterioare, au natura unei „**sume uniforme pe hectar, plătită o dată pe an, decuplată total de producție**”

-Subventiile astfel incasate de catre contestator nu indeplinesc conditiile prevazute la art. 137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal pentru a intra in baza de impozitare a TVA, intrucat, potrivit acestor reglementari, subventiile care intra in baza de impozitare a taxei sunt cele care sunt legate direct de pretul operatiunilor de livrare de bunuri si/sau prestare de servicii, pentru a se conchide asupra existentei unei legaturi directe intre pretul operatiunilor si subventiile primite fiind necesar sa fie indeplinite conditiile prevazute la norma de la pct. 18 alin.(1) lit.a) si b) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Titlului VI din Codul fiscal (includerea subventiei in pretul bunurilor si/sau al serviciilor, prin stabilirea acesteia pe unitatea de masura a bunului livrat/serviciului prestat, fie in marime absoluta, fie sub forma de raport procentual, cumparatorii urmand a beneficia de aceasta subventie prin pretul mai mic pe care il platesc pentru bunurile/serviciile astfel achizitionate fata de pretul pe care l-ar plati pentru respectivele bunuri/servicii in absenta subventiei), or, subventiile primite nu indeplinesc aceste conditii fiind acordate, asa cum s-a mentionat anterior, in sume uniforme pe hectar, independent de productie si, implicit, de livrarile de material lemnos pe care posesorul le-a efectuat catre terti.

- Din documentele aflate la dosarul cauzei se poate stabili, fara echivoc, ca posesorul a realizat atat operatiuni care dau drept de deducere (vanzare material lemnos) cat și operatiuni care nu dau drept de deducere (subventia primita de la APIA si drepturile distribuite in natura pentru membri posesori)

- Din analiza efectuata asupra raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere contestate nu rezulta aspecte esentiale ale starii de fapt, respectiv natura si continutul achizitiilor pentru care nu se cunoaste destinatia pentru care acestea urmau a fi alocate.

- Posesorul x nu avea condusa o evidenta distincta conform prevederilor legale, insa nici din actele atacate nu rezulta daca, cu ocazia inspectiei fiscale, a fost analizata, respectiv clarificata exercitarea dreptului de deducere referitor la suma de x lei, reprezentand plati efectuate catre membri posesorului, respectiv daca operatiunea reprezinta o livrare de bunuri.

In contextul considerentelor anterior prezentate, avand in vedere prevederile legale enuntate si faptul ca organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P.Brasov, pe baza documentelor existente la dosarul contestatiei, nu se poate pronunta asupra temeiniciei modului de determinare de catre organele de inspectie fiscala a taxei pe valoarea adaugata nedeductibile in suma de x lei, in masura sa examineze starea de fapt, sa obtina, sa utilizeze toate informatiile si documentele, sa constate legalitatea si realitatea operatiunilor in speta, in raport de prevederile legislatiei fiscale in domeniul TVA, luand in considerare toate aspectele relevante legate de determinarea pro-ratei, sunt organele de inspectie fiscala.

De asemenea, organele de inspectie fiscala sunt cele care stabilesc TVA deductibila si TVA nedeductibila in raport de pro-rata definitiva determinata in conformitate cu prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si TVA stabilita suplimentar sau de rambursat.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

*“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției 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;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că din documentele aflate in dosarul cauzei organul de solutionarea a contestatiei nu poate sa se pronunte concret asupra cauzei, pentru reanalizarea situației se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„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. ”*

Cu privire la refacerea inspekției fiscale la art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

*“(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în*

*procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).*

*(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]*

*(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat."*

In speta sunt aplicabile și dispozițiile pct.11.5 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

Astfel, **se va desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. Fx91/15.04.2015, **pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru același obiect, în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/15.04.2015, **pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru același obiect, în sensul celor reținute în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

**DIRECTOR GENERAL**

X

I.M./J.S./4 ex