

DECIZIA NR.985

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P. -Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Juridice prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de X.

X, prin presedinte, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala si are ca obiect TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata asociatiei prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei , existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de X, reprezentata legal prin presedinte.

X, reprezentata legal prin presedinte, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala ,de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala, prin care s-a respins la rambursare TVA.

In contestatia formulata , X arata ca a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii decembrie 2015, conform decontului de TVA cu optiune de rambursare iar urmare inspectiei fiscale s-a respins la rambursare TVA, fiind emisa Decizia de impunere.

Totodata, contestatoarea sustine ca este persoana juridica fara scop patrimonial care desfasoara atat activitati fara scop lucrativ cat si activitati economice, este persoana partial impozabila iar in ceea ce priveste deducerea taxei pe valoarea adaugata sunt incidente prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatoarea sustine ca TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare a fost stabilita eronat, organul de inspectie fiscala netinand cont de prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar la determinarea pro-ratei anuale au fost luate in calcul in mod gresit toate sumele reprezentand rulajul conturilor din grupa 7 din balanta de verificare si anume:

Pentru anul 2014;

Contestatoarea sustine ca in mod gresit organele de inspectie fiscala ,la numarator,

au luat în calcul și sumele înregistrate în conturile 739 "Alte venituri din activități fără scop patrimonial" și din contul 758.1 "Alte venituri din activitățile economice fond de regenerare"; contestatoarea susține că prin contul 758.1 "Alte venituri din activități economice fond de regenerare" se decontează sumele utilizate de asociație din fondul de regenerare constituit în baza art. 33 din Legea nr.46/2010 privind Codul Silvic, care prevede că: „administratorul fondului forestier proprietate publică a statului și proprietarii de păduri au obligația să înființeze fondul de conservare și regenerare a pădurilor purtător de dobândă, neimpozabil, deductibil fiscal și având regimul rezervelor fiscale. Fondul se află la dispoziția și în contul administratorului sau al prestatorului de servicii silvice.

Fondul de conservare și regenerare a pădurilor se constituie din următoarele resurse:

f) 15 - 25% din valoarea masei lemnoase autorizate spre exploatare, provenită din produse principale și accidentale, calculată la nivelul pretului mediu al unui metru cub de masă lemnoasă pe picior; pentru pădurile proprietate publică a statului, nivelul procentului anual se stabilește de Regia Națională a Pădurilor - Romsilva; pentru celelalte forme de proprietate forestieră, nivelul procentului anual se stabilește după caz, de ocoalele silvice. Această sumă se virează de către cumpărătorii/titularii autorizațiilor de exploatare direct în contul administratorului sau prestatorului de servicii silvice;”

Contestatoarea arată că acest fond se constituie prin contul 6588.02 „Alte cheltuieli de exploatare” iar în urma utilizării fondului acesta se reia prin contul 758.1 „Alte venituri din exploatare” iar aceasta nu este o operațiune constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care să permită exercitarea dreptului de deducere și nu se ia în calcul la numărator la determinarea pro-ratei.

Contestatoarea consideră că în mod greșit s-a luat în calcul la determinarea pro-ratei la numărator suma de .. lei în loc de .. Lei.

De asemenea, contestatoarea susține că organele de control în mod greșit au luat în calcul la numărator, veniturile înregistrate în contul 731.1 "Venituri din contribuțiile banesti sau în natură ale membrilor", veniturile înregistrate în contul 739 "Venituri din activități fără scop patrimonial" și veniturile înregistrate în contul 758.1 "Alte venituri din activități economice fond de regenerare"; arată că prin ct.731.1 „Venituri din contribuții banesti sau în natură ale membrilor” se înregistrează recepția materialului lemnos pus la dispoziția asociației în mod gratuit de către membrii pentru valorificare după următoarea monografie contabilă: 301 = 731.1. iar aceasta nu constituie o operațiune de livrări de bunuri sau prestări de servicii care nu permite exercitarea dreptului de deducere.

Venitul se realizează în momentul valorificării masei lemnoase și este înregistrat în ct.701 „Venituri din vânzarea produselor finite” prin articolul contabil:

411 = %
701 la valoarea de vânzare
4427 (pentru persoane neînregistrate în scopuri de tva)

și concomitent

601.2 = 301 la valoarea de înregistrare;

Contestatoarea susține că aceste înregistrări au fost efectuate în baza prevederilor pct.45 din Reglementări contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial aprobate prin Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 1969/2007 din 09.11.2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial și consideră că în mod greșit s-a luat în calcul la determinarea pro-ratei la numărator suma de... în loc de 1.. .

Având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, contestatoarea consideră că pro-rata definitivă pentru anul 2014 nu este cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

Contestatoarea sustine ca in timpul controlului aceste calcule au fost puse la dispozitia organelor de control dar nu au fost luate in considerare si nici nu au fost combatute.

In ceea ce priveste TVA deductibila aferenta anului 2014 , contestatoarea sustine ca in baza datelor din evidenta fiscala a inregistrat TVA deductibila din care in urma aplicarii pro-ratei provizorii, nu a dedus din proprie initiativa TVA, suma care a fost inregistrata in contul 635.1.1.

La finele anului 2014, din suma totala nededusa, inregistrata in contul 635.1.1., s-a regularizat conform extrasului , ramanand nededusa in anul 2014 si astfel nesolicitata la rambursare; aceste sume se ragasesc si in situatia TVA intocmita de organele de control la coloana "Regularizari taxa dedusa" anexata la raportul de inspectie fiscala.

Contestatoarea arata ca daca se aplica pro-rata definitiva la TVA deductibila pe anul 2014 rezulta TVA cu drept de deducere .

Totodata, arata ca in situatia aplicarii pro-ratei definitive la TVA deductibila pe anul 2015, rezulta TVA cu drept de deducere ;

Contestatoarea sustine ca cele prezentate in contestatie au fost aduse la cunostinta si organului de inspectie fiscala prin adresa, inregistrata la organul fiscal si nu a primit niciun raspuns.

In contestatia formulata , contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de prevederile art.9"Dreptul de a fi ascultat" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si invoca in sustinere prevederile art.49, art.53, art.130 din acelasi act normativ.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, contestatoarea solicita reanalizarea constatarilor din actul administrativ fiscal contestat si admiterea contestatiei cu privire la TVA respinsa la rambursare.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina X TVA suplimentara si totodata au respins la rambursare TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA,contestata de X, rezulta urmatoarele:

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015, contestatoarea, pe langa activitatea de administrare a patrimoniului membrilor composesori are si activitate economica , respectiv a realizat venituri din vanzare de material lemnos provenit de pe terenurile cu vegetatie forestiera detinute de membri composesori.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , pe perioada verificata contribuabilul a desfasurat urmatoarele activitati economice si a aplicat urmatoarele cote de TVA:

-a livrat material lemnos pe picior catre societati platitoare de TVA la care a aplicat masuri simplificate potrivit prevederilor art.160 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta fiind activitatea preponderanta pe perioada verificata;

-a livrat material lemnos pe picior catre persoane fizice neinregistrate in scopuri de TVA si a prestat servicii de amenajare silvica, a livrat lemne de foc, exploatare forestiera la rampa catre persoane fizice la care s-a aplicat cota de TVA de 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 nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca X a realizat atat operatiuni care dau drept de deducere a taxei

pe valoarea adaugata cat si operatiuni care nu dau drept de deducere conform prevederilor art.147 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta este persoana impozabila cu regim mixt, astfel ca are obligatia de a calcula pro-rata.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca , asociatia pe perioada verificata a dedus TVA aplicand pro-rata provizorie.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la 31.12.2014, respectiv 31.12.2015, asociatia nu a efectuat ajustarea anuala a taxei dedusa, incalcand prevederile art.147 alin.(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel ca au calculat pro-rata definitiva pe perioada verificata, stabilind TVA nedeductibila fiscal ;organele de inspectie fiscala au calculat pro-rata dupa formula: suma totala a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere/suma totala a livrarilor de bunuri si prestarilor de serviciiX100;

In baza pro-ratei astfel determinata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca TVA deductibila.. iar TVA nedeductibila este in suma de...

Avand in vedere ca X a calculat pro-rata pe anul 2014 si a regularizat TVA deductibila in deconturile de TVA din perioada ianuarie 2014-decembrie 2014, organele de inspectie fiscala pentru anul 2014 au stabilit diferenta de TVA nedeductibila.

Pe anul 2015, conform balantei de verificare contribuabilul a efectuat livrari de bunuri si prestari de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere .

Organele de inspectie fiscala au calculat pro-rata dupa formula: suma totala a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere/suma totala a livrarilor de bunuri si prestarilor de serviciiX100;

In baza pro-ratei astfel determinata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca TVA deductibila este de.. iar TVA nedeductibila este in suma de...

X a calculat pro-rata pe anul 2015 si a regularizat TVA deductibila in deconturile privind TVA pe perioada ianuarie 2015-februarie 2015;

Organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de TVA nedeductibila si totodata au respins la rambursare TVA.

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2014-31.12.2015;

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii cu control anticipat a Decontului de TVA din luna decembrie 2015 inregistrat la A.J.F.P. prin care s-a solicitat la rambursare TVA aferenta perioadei 01.01.2014-31.12.2015.

In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si totodata respinsa la rambursare, contestata de X, **D.G.R.F.P-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte data in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara, prin calcularea pro-ratei de TVA pe perioada 01.01.2014-31.12.2015 prin includerea la numitor a sumelor inregistrate in contul 731"Venituri din contributi banesti sau in natura a membrilor ", contul 758.1 "Alte venituri din activitati economice fond de regenerare" si contul 739 " Venituri din activitati fara scop patrimonial".**

In fapt, prin Decontul de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii decembrie

2015, înregistrat la A.J.F.P., X a solicitat la rambursare TVA aferenta perioadei 01.01.2014-31.12.2015.

Prin Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au admis la rambursare TVA, au stabilit suplimentar TVA si totodata au respins la rambursare TVA.

În Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au retinut ca, pe perioada verificata, X este persoana impozabila cu regim mixt, în conformitate cu prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece realizeaza atât operatiuni care dau drept de deducere cât si operatiuni care nu dau drept de deducere, respectiv a realizat atât operatiuni impozabile cât si operatiuni fara scop patrimonial.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca achiziitiile destinate realizarii de operatiuni pentru care Asociatia are calitatea de persoana impozabila cât si achiziitiile destinate activitatii pentru care Asociatia nu are calitate de persoana impozabila nu sunt evidentiatae distinct în jurnalele de cumparari 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 precum si faptul ca aceasta nu a determinat la sfarsitul anului pro-rata definitiva prevazuta de art.147 alin.(8) din acelasi act normativ, pentru determinarea si regularizarea TVA de dedus aferenta anilor 2014 si 2015.

În aceste conditii, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea pro-ratei definitive pe anii 2014 si 2015, stabilind ca pro-rata definitiva pe anul 2014 este de 58% iar pe anul 2015 este de 60%; organele de inspectie fiscala au procedat la regularizarea TVA si stabilirea TVA deductibila pe perioada verificata si au stabilit suplimentar TVA si totodata au respis la rambursare TVA.

În cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare pe perioada verificata, potrivit caruia:

(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.

(7) Se exclud din calculul pro-rata următoarele:

a) valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;

b) valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 128 alin. (4) și la art. 129 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 128 alin. (10);

c) valoarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale.

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 156², în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă.

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an

fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia. În cazul unei persoane impozabile nou-înregistrate, pro-rata aplicabilă provizoriu este pro-rata estimată pe baza operațiunilor preconizate a fi realizate în timpul anului calendaristic curent, care trebuie comunicată cel mai târziu până la data la care persoana impozabilă trebuie să depună primul său decont de taxă, prevăzut la art. 156².

(10) Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile prevăzute la alin. (5) pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro-rata provizorie prevăzută la alin. (9), determinată pentru anul respectiv.

(11) Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro-rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.

(12) La sfârșitul anului, persoanele impozabile cu regim mixt trebuie să ajusteze taxa dedusă provizoriu astfel:

a) din taxa de dedus determinată definitiv, conform alin. (11), se scade taxa dedusă într-un an determinată provizoriu, conform alin. (10);

b) rezultatul diferenței de la lit. a), în plus sau în minus după caz, se înscrie în rândul de regularizări din decontul de taxă, prevăzut la art. 156², aferent ultimei perioade fiscale a anului, sau în decontul de taxă aferent ultimei perioade fiscale a persoanei impozabile, în cazul anulării înregistrării acesteia.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca 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 persoana impozabilă cu regim mixt. Pentru operațiunile care nu dau drept de deducere și pentru operațiunile pentru care nu se cunosc destinațiile acestora, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rate speciale în situația în care nu poate ține evidente separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoana impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoana impozabilă.

Potrivit prevederilor art.147 alin. (3) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările 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 contestației se reține ca X este persoana impozabilă mixtă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care realizează atât operațiuni care dau drept de deducere cât și operațiuni 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 X are calitatea de persoana impozabila cat si achizitiile destinate activitatii pentru care X 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.

De asemenea se retine ca, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015, X a determinat pro-rata provizorie.

Insa organele de inspectie fiscala au constatat ca , contestatoarea nu a determinat la sfarsitul anului pro-rata definitiva prevazuta de art.147 alin.(8) din acelasi act normativ, pentru determinarea si regularizarea TVA de dedus aferenta anilor 2014 si 2015.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea pro-ratei definitive pe anii 2014 si 2015, stabilind ca pro-rata definitiva pe anul 2014 este de 58% iar pe anul 2015 este de 60%.

Analizand modul de calcul al pro-ratei definitive stabilita de organele de inspectie fiscala se retine ca acestea au procedat la determinarea pro-ratei pe baza datelor din balanta de verificare incheiata la 31.12.2014, respectiv 31.12.2015 .

In contestatia formulata contestatoarea, in legatura cu determinarea pro-ratei anuale, sustine ca in mod gresit organele de inspectie fiscala au luat in calcul, la numator, sumele inregistrate in contul 739 " Alte venituri din activitati fara scop patrimonial" si in contul 758.1 "Alte venituri din activitatile economice fond de regenerare", aratand ca prin contul 758.1 "Alte venituri din activitati economice fond de regenerare" se deconteaza sumele utilizate de asociatie din fondul de regenerare constituit in baza art. 33 din Legea nr.46/2010 privind Codul Silvic;

De asemenea, sustine ca in mod eronat , organele de inspectie fiscala au luat in calcul , la numitor, sumele inregistrate in contul 731.1"Venituri din contributii banesti sau in natura ale membrilor", contul 739 " Alte venituri din activitati fara scop patrimonial" si in contul 758.1 "Alte venituri din activitatile economice fond de regenerare" .Contestatoarea arata ca prin contul 731.1"venituri din contributii banesti sau in natura ale membrilor" se inregistreaza receptia materialului lemnos pus la dispozitia asociatiei in mod gratuit de catre membrii pentru valorificare iar aceasta nu reprezinta o operatiune constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere ; venitul se realizeaza in momentul valorificarii masei lemnoase si este inregistrat in contul 701"Venituri din vanzare produse finite"; invoca in sustinere prevederile pct.45 din Ordinul nr.1969/2007 privind aprobarea reglementarilor contabile pentru persoanele juridice fara scop patrimonial .

Contestatoarea considera ca ,pe anul 2014, la numator trebuia sa se ia in calcul suma de.. lei iar la numitor suma de 1.. iar pro-rata definitiva este de 95%; considera ca la stabilirea pro-ratei definitive , pe anul 2015, la numator trebuie sa se ia in calcul suma de.. lei iar la numitor suma de.., pro-rata definitiva fiind de 91%.

Se retine ca, composesoratele sunt forme de asociere in care proprietatile sunt administrate impreuna, de persoane desemnate in urma votului majoritatii, fiecare membru pastrandu-si dreptul de proprietate asupra terenurilor.Asociatiile composesorale sunt persoane juridice de drept privat, fara scop patrimonial, constituite prin hotarari judecatoresti.

Veniturile asociatiei provin din:

- cotizatiile membrilor;
- dobanzile si dividendele rezultate din plasarea sumelor disponibile, in conditii legale;
- dividendele societatilor reglementate de Legea nr.31/1990, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, infiintate de asociati;
- venituri realizate din activitati economice directe;
- donatii, sponsorizari sau legate;
- resurse obtinute de la bugetul de stat sau de la bugetele locale, etc.

Ordinul ministrului economiei si finantelor nr.1969/2007 privind aprobarea Reglementarilor contabile pentru persoane juridice fara scop patrimonial este actul normativ ale carui prevederi stau la baza modului de organizare a contabilitatii.

In Anexa 1 "Reglementari contabile pentru persoane juridice fara scop patrimonial din Ordinul ministrului economiei si finantelor nr.1969/2007, cu privire la functionarea contului 731 "Venituri din cotizatiile membrilor si contributiile banesti sau in natura ale membrilor si simpatizantilor, se specifica:

"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din cotizațiile membrilor și contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților privind activitățile fără scop patrimonial.

Contul 731 "Venituri din cotizațiile membrilor și contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților" este un cont de pasiv.

Contul 731 "Venituri din cotizațiile membrilor și contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților" se creditează prin debitul conturilor:

301 "Materii prime"

- cu valoarea materiilor prime reprezentând contribuții ale membrilor și simpatizanților.

302 "Materiale consumabile"

- cu valoarea materialelor consumabile reprezentând contribuții ale membrilor și simpatizanților.

303 "Materiale de natura obiectelor de inventar"

- cu valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar reprezentând contribuții ale membrilor și simpatizanților.

361 "Animale și păsări"

- cu valoarea animalelor și a păsărilor reprezentând contribuții ale membrilor și simpatizanților.

381 "Ambalaje"

- cu valoarea ambalajelor reprezentând contribuții ale membrilor și simpatizanților.

472 "Venituri înregistrate în avans"

- cu veniturile înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exercițiului financiar în curs.

512 "Conturi curente la bănci"

- cu sumele încasate în contul de disponibil reprezentând cotizațiile membrilor și contribuțiile bănești ale membrilor și simpatizanților.

531 "Casa"

- cu sumele încasate în numerar reprezentând cotizațiile membrilor și

contribuțiile bănești ale membrilor și simpatizanților.

Contul 731 "Venituri din cotizațiile membrilor și contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților" se debitează prin creditul contului:

1211 "Excedent sau deficit privind activitățile fără scop patrimonial"

- la sfârșitul perioadei, cu soldul creditor al contului de venituri privind activitățile fără scop patrimonial."

In ceea ce priveste contul 739 "Alte venituri din activitati fara scop patrimonial", in acest act normativ se prevede ca:

"Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor venituri realizate din activitățile fără scop patrimonial (cote-părți primite potrivit statutului, ajutoare și împrumuturi nerambursabile din țară și din străinătate și subvenții pentru venituri din străinătate, despăgubiri de asigurare-pagube și din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare, diferențe de curs valutar rezultate din activitățile fără scop patrimonial etc.)."

Avand in vedere cele prezentate mai sus, se retine ca in Raportul de inspectie fiscala nu sunt facute mentiuni cu privire la sumele inregistrate in contul 731 "Venituri din cotizatiile membrilor si contributiile banesti sau in natura ale membrilor si simpatizantilor" si in contul 739 "Alte venituri din activitati fara scop patrimonial" din balantele de verificare la 31.12.2014 respectiv 31.12.2015 ale X.

Totodata, prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu fac nicio mentiune cu privire la componenta sumelor inregistrate in contul 731 "Venituri din cotizatiile membrilor si contributiile banesti sau in natura ale membrilor si simpatizantilor" si in contul 739 "Alte venituri din activitati fara scop patrimonial", in conditiile in care contestatoarea, in contestatia formulata sustine ca sumele inregistrate in contul 731.1 "venituri din contributii banesti sau in natura ale membrilor" reprezinta receptia materialului lemnos pus la dispozitia asociatiei in mod gratuit de catre membrii pentru valorificare iar aceasta nu reprezinta operatiuni constand in livrari de bunuri si prestari de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere ; venitul se realizeaza in momentul valorificarii masei lemnoase si este inregistrat in contul 701 "Venituri din vanzare produse finite".

Referitor la sumele inregistrate in contul 758.1 "Alte venituri din exploatare" contestatoarea sustine ca prin acest cont se deconteaza sumele utilizate de asociatie din fondul de regenerare constituit in baza art.33 din Legea nr.46/2010 privind Codul silvic prin contul 6588.02 "Alte cheltuieli de exploatare" iar in urma utilizarii fondului acesta se reia prin contul 758.1 "Alte cheltuieli de exploatare" ; sustine ca aceasta operatiune nu consta in livrari de bunuri si prestari de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere si nu se ia in calcul la numarator la determinarea pro-ratei. Sumele se constituie din veniturile rezultate urmare valorificarii masei lemnoase inregistrate deja in contul 701.02 "Venituri din vanzarea produselor finite."

La art.33 din Legea nr.46/2008 privind Codul silvic, republicat, se prevede:

"(1) Administratorul fondului forestier proprietate publică a statului și proprietarii de păduri au obligația să înființeze fondul de conservare și regenerare a pădurilor purtător de dobândă, neimpozabil, deductibil fiscal și având regimul rezervelor fiscale. Fondul se află la dispoziția și în contul administratorului sau al

prestatorului de servicii silvice.

(2) Fondul de conservare și regenerare a pădurilor prevăzut la alin. (1) se constituie din următoarele resurse:[...]

f) 10 - 25% din valoarea masei lemnoase autorizate spre exploatare, provenită din produse principale și accidentale I, calculată la nivelul prețului mediu al unui metru cub de masă lemnoasă pe picior; pentru fondul forestier proprietate publică a statului, nivelul procentului anual, în cazul produselor principale, se stabilește de Regia Națională a Pădurilor - Romsilva, respectiv de Institutul de Cercetări și Amenajări Silvice, care se reorganizează în Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare în Silvicultură "Marin Drăcea", și de Regia Autonomă Administrația Patrimoniului Protocolului de Stat, prin ocolul silvic propriu; pentru celelalte forme de proprietate forestieră, nivelul procentului anual, în cazul produselor principale, se stabilește de ocoalele silvice prevăzute la art. 10 alin. (2) lit. b);[...]

(3) Fondul de conservare și regenerare a pădurilor prevăzut la alin. (1) se folosește pentru:

- a) regenerarea suprafețelor parcurse cu tăieri;*
- b) împădurirea terenurilor goale înregistrate în amenajamentul silvic sau a celor preluate în scopul împăduririi;*
- c) reinstalarea pădurii pe terenurile ocupate temporar din fondul forestier național;*
- d) efectuarea lucrărilor de ajutorare și de îngrijire a regenerărilor naturale și de îngrijire a culturilor tinere existente;*
- e) efectuarea lucrărilor în resursele genetice forestiere înscrise în Catalogul național al materialelor forestiere de reproducere;*
- f) acoperirea cheltuielilor ocazionate de refacerea pădurilor afectate de calamități;*
- g) efectuarea lucrărilor de degajări și curățiri;*
- h) cumpărarea de terenuri cu destinație agricolă sau forestieră, în condițiile legii;*
- i) gospodărirea pădurilor cu funcții speciale de protecție, în condițiile în care nu este reglementat procesul de producție lemnoasă;*
- j) efectuarea studiilor și lucrărilor de protecție a pădurilor;*
- k) împrumuirea terenurilor pe care sunt instalate regenerări naturale și a plantațiilor.*

(4) Constituirea fondului de conservare și regenerare a pădurilor pentru resursele prevăzute la alin. (2) lit. f) se face la data valorificării acestora. Alimentarea fondului de conservare și regenerare a pădurilor se face la data la care resursele prevăzute la alin. (2) devin exigibile.”

In Raportul de inspectie fiscala si Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, referitor la sumele inregistrate in contul 758.1"Alte venituri din exploatare" contestate de Asociatie, organele de inspectie fiscala nu fac nicio mentiune; se retine ca

veniturile inregistrate in acest cont au fost luate in considerare la determinarea pro-ratei definite pe anul 2014 si 2015.

Astfel, se retine ca, organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala nu au analizat natura veniturilor inregistrate de catre Asociatie in evidentele contabile si au procedat la determinarea pro-ratei definitive doar pe baza datelor din balantele de verificare intocmite de catre contestatoarea.

Prin referatul cu propuneri de solutionarea contestatiei, organele de inspectie fiscala nu fac nicio mentiune cu privire la argumentele prezentate de catre Asociatie in sustinerea contestatiei; organele de inspectie fiscala invoca in sustinere prevederile art.147 alin(1) -(12) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata precum si dispozitiile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele atributiilor si competentelor ce le revin relevanta starii de fapt fiscale si sa adopte solutia intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare.

Mai mult, in contestatia formulata, contestatoarea sustine ca aspectele prezentate in contestatia formulata au fost aduse la cunostinta si organelor de inspectie fiscala prin adresa, inregistrata la sediul organului fiscal, insa pana la data depunerii contestatiei nu a primit un raspuns.

Prin urmare se retine ca organele de inspectie fiscala nu au analizat sumele inregistrate in conturile 731"Venituri din cotizatiile membrilor si contributiile banesti sau in natura ale membrilor si simpatizantilor" , 739"Alte venituri din activitati fara scop patrimonial" si 758.1"Alte venituri din exploatare" in raport de sustinerile contestatoarei si de prevederile art.147 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia:

"(7) Se exclude din calculul pro-rata următoarele:

a) valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică;

b) valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 128 alin. (4) și la art. 129 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 128 alin. (10);

c) valoarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a) și b), precum și a operațiunilor imobiliare, altele decât cele prevăzute la lit. a), în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale."

Avand in vedere prevederile legale enuntate si faptul ca organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P. nu se poate pronunta asupra temeiniciei modului de calcul al pro-ratei definitiva stabilita de organele de inspectie fiscala pe anul 2014 respectiv anul 2015 precum si asupra nedeductibilitatii TVA pe baza documentelor existente la dosarul contestatiei.

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 definitive pe anul 2014 si 2015 respectiv sa analizeze veniturile inregistrate de X in evidentele contabile (cele din conturile 731.1, 739 si 758.1 la care face referire contestatoarea) si sa stabileasca daca acestea se exclude din calculul pro-ratei in raport de prevederile art.147 alin(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.128

alin.(4) art.129 alin.(4) din același act normativ sunt organele de inspectie fiscală.

De asemenea, organele de inspectie fiscală sunt cele care stabilesc TVA deductibilă și TVA nedeductibilă în raport de pro-rata definitivă determinată în conformitate cu prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și TVA stabilită suplimentar sau de rambursat.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

De asemenea, la art. 113 din același act normativ se stipulează:

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

(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

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

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspekției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

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

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

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

La art.72 și art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.72

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

-art. 73

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a pro-ratei definitive pe anul 2014 și 2015 în raport de prevederile legale invocate în prezenta decizie, aplicabile pe perioada verificată precum și pe baza documentelor înregistrate în evidența contabilă a Asociației pe perioada verificată; de asemenea organele de inspecție fiscală sunt în măsură să stabilească taxa pe valoarea adăugată deductibilă sau nedeductibilă în raport de pro-rata determinată pe perioada verificată precum și să stabilească TVA suplimentară sau de rambursat.

În consecință, în speță, se vor aplica prevederile art.279 alin.(3) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) 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.”

Cu privire la refacerea inspectiei fiscale la art.129 din acelasi act normativ 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 inspectiei fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]

(4) Refacerea inspectiei fiscale se realizează de către o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desfiintat.”

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct.11.5 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“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.”

Avand in vedere prevederile legale enuntate, faptul ca organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscala si nici prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nu s-au pronuntat asupra veniturilor inregistrate in evidentele contabile ale Asociatiei in conturile 731”Venituri din cotizatiile membrilor si contributiile banesti sau in natura ale membrilor si simpatizantilor” , 739”Alte venituri din activitati fara scop patrimonial” si 758.1”Alte venituri economice-fond de regenerare” iar la dosarul contestatiei nu se afla documente din care sa rezulte natura acestor venituri pentru ca organul de solutionare a contestatiei sa analizeze modul de calcul al pro-ratei, se va desfiinta partial Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar pe perioada 01.01.2014-31.12.2015.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala, contestata de X, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la TVA stabilite suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, va determina situatia fiscala reala

a contribuabilului cu privire la TVA si va emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta pe perioada verificata iar prin noul act administrativ fiscal nu se va crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac, decat cea stabilita prin Decizia de impunere.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.