



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. Vasile Bumbac nr.7
Suceava
Tel : 0230 521 358 int 614
Fax : 0230 215 087

DECIZIA NR. 80

din 10.08.2009

privind soluționarea contestației formulate de

.....

din sat,

județul Suceava, CP

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr. din

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., asupra contestației formulate de, din sat, județul Suceava.

..... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală, privind suma totală de, reprezentând:

- – **TVA;**
- – **majorări de întârziere aferente TVA;**
- – **impozit pe profit;**
- – **majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- – **impozit pe veniturile din dividende;**
- – **majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. contestă Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, privind suma totală de, reprezentând:

- – TVA;
- – majorări de întârziere aferente TVA;
- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- – impozit pe veniturile din dividende;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende.

În contestația depusă, societatea solicită suspendarea executării deciziei de impunere atacată.

De asemenea, aceasta afirmă că înregistrările contabile cu diverse materiale de construcții au fost efectuate legal, având în vedere destinația lucrărilor executate. Societatea consideră că aprecierea organului de control potrivit căreia înregistrarea cheltuielilor privind închirierea unei clădiri „din a cărui contract nu rezultă faptul că a fost utilizată în scopul realizării de venituri” este una tendențioasă și negativă.

Petentul invocă prevederile art. 6 (1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cap. III pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității aprobat prin HG 704/14 decembrie 1994, art. 20 c din Legea nr. 571/2003, republicată.

Societatea susține că toate facturile la care face referire Raportul de inspecție fiscală au la bază contracte și facturi fiscale care întrunesc condițiile prevăzute de legea contabilității.

Contestatoarea afirmă că organele de control fiscal nu au respectat principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat prezentate în cap. II din Codul de procedură fiscală, informațiile fiind interpretate în mod abuziv și tendențios.

Societatea invocă în aceste sens prevederile art. 6, art. 7, art. 49 și art. 52 din Codul de procedură fiscală, republicată, art. 4 alin. 1 și art. 9 alin. 7 pct. j din Legea nr. 414/26.06.2002 privind impozitul pe profit.

Petenta susține că sumele stabilite în sarcina sa sunt sume virtuale și incerte, fără o anumită bază în determinarea lor și prin urmare, suma nu este certă lichidă și exigibilă.

Contestatoarea mai afirmă că a apelat la efectuarea unei expertize extrajudiciare de către un expert tehnic, expertiză ce urmează a fi concretizată.

În concluzie, petenta susține că decizia de impunere atacată și raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia sunt emise în baza unor interpretări aberante fără suport real și în consecință, acestea duc în mare parte la nulitatea lor.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., emisă de Activitatea de inspecție fiscală, s-a stabilit în sarcina suma totală de plată de, reprezentând:

- – TVA;
- – majorări de întârziere aferente TVA;
- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- – impozit pe veniturile din dividende;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende.

În urma controlului efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența sa contabilă în perioada 01.01.2004-31.12.2008 contravaloarea unor facturi reprezentând cheltuieli materiale care au fost efectuate în favoarea administratorului societății. Aceste cheltuieli rezultă din tabelul următor:

Document fel/nr	Data	Total factură	Baza impozabilă	TVA
.....	16.09.2004	.....	.....	.....
.....	08.10.2004	.....	.....	.....
.....	22.12.2004	.....	.....	.....
.....	14.12.2004	.....	.....	.....
.....	22.12.2004	.....	.....	.....
.....	06.02.2005	.....	.....	.....
.....	28.04.2005	.....	.....	.....
.....	17.05.2005	.....	.....	.....
.....	06.06.2005	.....	.....	.....
.....	04.06.2005	.....	.....	.....
.....	03.06.2005	.....	.....	.....
.....	13.06.2005	.....	.....	.....
.....	27.09.2005	.....	.....	.....
.....	20.12.2005	.....	.....	.....
.....	21.12.2005	.....	.....	.....
.....	20.11.2006	.....	.....	.....
.....	22.11.2006	.....	.....	.....
.....	23.11.2006	.....	.....	.....
.....	18.11.2006	.....	.....	.....
.....	16.11.2006	.....	.....	.....
.....	15.11.2006	.....	.....	.....
.....	13.11.2006	.....	.....	.....
.....	11.11.2006	.....	.....	.....
.....	10.11.2006	.....	.....	.....
.....	21.11.2006	.....	.....	.....
.....	27.12.2006	.....	.....	.....
.....	27.12.2006	.....	.....	.....
.....	12.01.2007	.....	.....	.....
TOTAL		.....	.....	.....

În referatul nr. privind propuneri de soluționare a contestației se menționează că pentru materialele de construcții înregistrate în evidența contabilă drept cheltuieli materiale, contribuabilul nu a întocmit bonuri de consum și deviz de

lucrări pentru materialele consumate. Se mai face și precizarea că societatea nu deține la capitolul mijloace fixe clădiri care să fie în proprietatea sa.

De asemenea, organele fiscale au mai constatat că petenta a înregistrat în evidența contabilă și contravaloarea unor cheltuieli reprezentând închirierea unei clădiri, din a cărui contract nu rezultă faptul că a fost utilizată în scopul realizării de venituri. În același referat cu propuneri de soluționare a contestației, organele fiscale aduc completări la raportul de inspecție fiscală, susținând că societatea a înregistrat cheltuieli privind închirierea unei clădiri în perioada în care contribuabilul nu a desfășurat activitate din care să realizeze venituri.

Toate cheltuielile neadmise la deducere de organele de control sunt în cuantum de, fapt care a generat un **impozit pe profit în sumă de**

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea a dedus în perioada 01.01.2004-28.02.2009 TVA în sumă de lei aferentă unor facturi reprezentând cheltuieli materiale care au fost efectuate în favoarea administratorului societății, precum și TVA în sumă de lei aferentă unor facturi fiscale, reprezentând chiriile spațiu pentru care contribuabilul locator nu a depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri imobile.

Tot în perioada supusă inspecției fiscale contribuabilul a încasat avansuri de la diverse persoane fizice și juridice pentru care nu a colectat TVA aferentă în sumă de 35.340 lei.

În consecință, a fost stabilită suplimentar **TVA în sumă de**

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea în anul 2004 a repartizat dividende în sumă de lei către persoane fizice, calculând eronat impozitul aferent. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea pentru în 2005 a repartizat dividende în sumă de63 lei către persoane fizice, calculând eronat impozitul aferent. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea în anul 2006 a repartizat dividende în sumă de lei către persoane fizice, calculând eronat impozitul aferent. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

În urma controlului efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea pentru anul 2007 a repartizat dividende în sumă de lei către persoane fizice, calculând eronat impozitul aferent. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

În urma controlului efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au mai constatat că în luna februarie 2009 societatea a ridicat și achitat dividende către persoane fizice în sumă de lei pentru care nu s-a constituit și achitat impozitul

pe venitul din dividende. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

În consecință, s-a stabilit suplimentar **impozit pe dividende în sumă de**

Pentru neplata la scadență a debitelor stabilite suplimentar s-au calculat **majorări de întârziere în sumă totală de lei**, din care reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA și reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de, reprezentând impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat drept cheltuieli deductibile cheltuieli cu materiale de construcții efectuate în favoarea administratorului societății, precum și cheltuieli privind închirierea unei clădiri care nu a fost utilizată în scopul realizării de venituri, iar petenta nu aduce dovezi din care să reiasă că respectivele cheltuieli sunt efectuate în interesul afacerii.

În urma controlului efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența sa contabilă în perioada 01.01.2004-31.12.2008 contravaloarea unor facturi reprezentând cheltuieli materiale care au fost efectuate în favoarea administratorului societății.

În referatul nr. privind propuneri de soluționare a contestației se aduc completări la constatarea de mai sus, menționându-se că pentru materialele de construcții înregistrate în evidența contabilă drept cheltuieli materiale, contribuabilul nu a întocmit bonuri de consum și deviz de lucrări pentru materialele consumate. Se mai face și precizarea că petentul nu deține la capitolul mijloace fixe clădiri care să fie în proprietatea sa.

De asemenea, organele fiscale au mai constatat că petenta a înregistrat în evidența contabilă și contravaloarea unor cheltuieli reprezentând închirierea unei clădiri, din a cărui contract nu rezultă faptul că a fost utilizată în scopul realizării de venituri. În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, se precizează că societatea a înregistrat cheltuieli privind închirierea unei clădiri în perioada în care contribuabilul nu a desfășurat activitate din care să realizeze venituri.

Toate cheltuielile neadmise la deducere de organele de control sunt în cuantum de lei, fapt care a generat un **impozit pe profit în sumă de**

Societatea nu depune documente din care să rezulte că respectivele cheltuieli sunt efectuate în interesul afacerii.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- Referitor la deductibilitatea cheltuielilor făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, sunt aplicabile prevederile **art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. e, f** din Codul fiscal, cu modificările și completările 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.

[...]”.

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.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

[...]”.

- La **pct. 22 și pct. 43, pct. 44** din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, face referire la aplicarea prevederilor art. 21 alin. 4 lit. e mai sus citat:

„Norme metodologice:

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

„Norme metodologice:

43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

d) alte cheltuieli în favoarea acestora”.

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

- **Pct. 43** din Normele de aplicare a codului fiscal s-a modificat, având următorul conținut:

“Norme metodologice:

43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

d) cheltuieli reprezentând diferența dintre prețul de piață și prețul de cumpărare preferențial, în cazul tranzacțiilor cu acțiuni efectuate în cadrul sistemului stock options plan;

e) alte cheltuieli în favoarea acestora”.

Așa cum reiese din textele de lege citate mai sus, sunt cheltuieli deductibile și se iau în considerare în calculul profitului impozabil doar acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, aceste cheltuieli trebuie să fie justificate prin documente prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz. Dacă cheltuielile înregistrate în contabilitate nu au la bază un document justificativ, ele sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, acele cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În urma verificărilor efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a înregistrat drept cheltuieli materiale în perioada 01.01.2004-31.12.2008 o serie de facturi în sumă totală de lei (fără TVA), reprezentând contravaloarea unor cheltuieli materiale efectuate în favoarea asociaților societății. Organul fiscal face precizarea că pentru materialele de construcții înregistrate în evidența contabilă drept cheltuieli materiale, contribuabilul nu a întocmit bonuri de consum și deviz de lucrări pentru materialele consumate. Se mai face și precizarea că societatea nu deține la capitolul mijloace fixe clădiri care să fie în proprietatea sa. Acest fapt rezultă și din balanțele de verificare existente în copie la dosarul cauzei și anexate la raportul de inspecție fiscală nr.

De asemenea, organele fiscale au mai constatat că petenta a înregistrat în evidența contabilă și contravaloarea unor cheltuieli reprezentând închirierea unei clădiri, din a cărei contract nu rezultă faptul că a fost utilizată în scopul realizării de venituri. În referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că societatea a înregistrat cheltuieli privind închirierea unei clădiri în perioada în care contribuabilul nu a desfășurat activitate din care să realizeze venituri.

Având în vedere că societatea a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli privind închirierea unei clădiri în perioada în care aceasta nu a desfășurat activitate din care să realizeze venituri și cheltuieli materiale aferente unor facturi care nu prezentau deviz de lucrări, faptul că nu a prezentat alte documente justificative cum ar fi bonuri de consum pentru a demonstra consumul materialelor de construcții în scopul realizării de venituri impozabile, iar din balanța sa de verificare nu rezultă că aceasta deține în proprietatea sa mijloace fixe (clădiri) și ținând cont și de faptul că societatea nu susține contestația cu documente, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile materiale și cheltuielile cu chirii, întrucât nu au fost folosite în scopul realizării de venituri, drept pentru care **urmează a se respinge** contestația cu privire la **impozitul pe profit în sumă de, ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

2. Referitor la suma de, reprezentând TVA stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care, pe de o parte, aceasta a dedus cheltuieli cu materiale de construcții efectuate în favoarea administratorului societății, cheltuieli privind închirierea unei clădiri care nu a fost utilizată în scopul realizării de venituri și a încasat avansuri de la diferite persoane fizice pentru care nu a colectat TVA, iar pe de altă parte, petenta nu aduce dovezi din care să reiasă că respectivele cheltuieli sunt efectuate în interesul afacerii.

În fapt, ca urmare a verificărilor efectuate la societate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus în perioada 01.01.2004-28.02.2009 TVA în sumă de lei aferentă unor facturi reprezentând cheltuieli materiale care au fost efectuate în favoarea administratorului societății, precum și TVA în sumă de lei aferentă unor facturi fiscale, reprezentând chirii spațiu pentru care contribuabilul locator nu a depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesionare sau arendare de bunuri imobile.

Tot în perioada supusă inspecției fiscale contribuabilul a încasat avansuri de la diverse persoane fizice și juridice pentru care nu a colectat TVA aferentă în sumă delei.

În consecință, a fost stabilită suplimentar **TVA în sumă de**

Societatea nu depune documente din care să rezulte că respectivele cheltuieli sunt efectuate în interesul afacerii.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 134** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

ART. 134

„Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(4) Livrările de bunuri și prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art. 128 alin. (3) lit. a) și art. 129 alin. (2) lit. a), care se efectuează continuu, dând loc la decontări sau plăți succesive, cum sunt gazele naturale, apa, serviciile telefonice, energia electrică și altele asemenea, se consideră că sunt efectuate în momentul expirării perioadelor la care se referă aceste decontări sau plăți.

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin

avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.

(6) Prin derogare de la alin. (5), în cazul construirii unui bun imobil, antreprenorul general poate opta pentru ca exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată să intervină la data livrării bunului imobil, în condiții stabilite prin norme”.

- Începând cu 01 ianuarie 2008 art. 134 din Codul fiscal s-a modificat, astfel:

ART. 134

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei”.

ART. 134¹

“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]”.

ART. 134²

„Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare”.

Acest text de lege stipulează că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei. Acest fapt intervine la data livrării de bunuri sau prestării de servicii. Prin excepție, taxa devine exigibilă și atunci când se încasează avansul înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

- **Art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

ART. 145

„Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

[...]

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.

[...]

(5) Orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru:

a) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (9) lit. e) și f) și art. 129 alin. (4), dacă acestea sunt afectate realizării operațiunilor prevăzute la alin. (3) și (4);

b) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și (8), dacă taxa pe valoarea adăugată ar fi aplicabilă transferului respectiv;

c) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (9) lit. a) - c), în măsura în care acestea rezultă din operațiunile prevăzute la alin. (3) și (4);

d) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (9) lit. d).

[...]”.

- **Art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal s-a modificat, având următorul conținut:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

[...]”.

ART. 146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;

d) pentru taxa datorată pentru importul de bunuri efectuat conform art. 157 alin. (4) și (5), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor în scopuri de taxă, precum și suma taxei datorate. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să înscrie taxa pe valoarea adăugată ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri:

1. să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;

f) pentru taxa aferentă unei operațiuni asimilate cu o achiziție intracomunitară de bunuri, prevăzută la art. 130¹ alin. (2) lit. a), să dețină documentul prevăzut la art. 155 alin. (4), emis în statul membru din care bunurile au fost transportate ori expediate, sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1) și să înregistreze această taxă ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei.

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”.

Așa cum reiese din textele de lege citate mai sus, că dreptul de deducere ia naștere atunci când taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă. De asemenea, un

contribuabil are dreptul de a deduce taxa aferentă unui bun care i-a fost livrat sau unui serviciu care i-a fost prestat, cu condiția ca aceste bunuri să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din constatările organului de inspecție fiscală și ținând cont și de analiza deductibilității cheltuielilor cu materialele de construcții prezentată la pct. III 1 a rezultat că petenta a achiziționat materiale de construcții care au fost folosite de către administratorul acesteia în scop personal și nu în scopul operațiunilor taxabile. Deoarece cheltuielile cu materialele nu au fost folosite de către societate în scopul realizării de operațiuni taxabile, rezultă că aceasta și-a pierdut dreptul de a-și deduce TVA aferentă achiziționării acelor materiale de construcții.

- **Art. 141 alin. 2 lit. k și alin. 3** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

ART. 141

“Scutiri pentru operațiunile din interiorul țării

[...]

(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

[...]

k) arendarea, concesionarea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor;

[...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. k), în condițiile stabilite prin norme”.

- **art. 141 alin. 2 lit. k** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal s-a modificat, având următorul conținut:

ART. 141

“[...]

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

e) arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare a autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor;

[...]

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme”.

Potrivit acestui articol, închirierea de bunuri imobile este scutită de TVA, dar orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor.

- Referitor la aplicarea **alin. 3 al art. 141** mai sus citat, în normele de aplicare a codului fiscal în Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal la **pct. 38 și pct. 40** se precizează:

„Norme metodologice:

38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil.

[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. Pentru bunurile imobile sau părțile din bunurile imobile pentru care au fost încheiate contracte de leasing care sunt în derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune în termen de 90 de zile de la data aderării, în situația în care proprietarul bunului dorește să continue regimul de taxare pentru operațiunea de leasing cu bunuri imobile.

[...]

(6) Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării. Persoanele impozabile care au depus notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere, concesiune sau arendare de bunuri imobile, înainte de data aderării, nu mai au obligația să aplice acest regim de taxare pe o perioadă de 5 ani de la data înscrisă în notificare, dacă depun

notificarea pentru renunțarea la regimul de taxare prevăzută la alin. (7) și nu este necesară modificarea notificării în sensul menționării suprafeței bunului imobil, în loc de procent din bunul imobil, conform mențiunilor din anexa 1 la prezentele norme.

[...]”.

“40. Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Instituțiile publice sunt tratate ca persoane impozabile pentru activitățile scutite conform art. 141 din Codul fiscal. Scutirile se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă livrări de bunuri și sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune scutită. Aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă”.

Se înțelege astfel că pentru a putea deduce TVA aferentă închirierii de bunuri imobile persoana impozabilă care a oferit spre închiriere bunul imobil trebuie să depună o notificare la organul fiscal în termen de 90 zile. Din constatările organului de inspecție fiscală și din analiza deductibilității cheltuielilor cu închirierea unui imobil prezentată la pct. III 1 a rezultat că acele cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri ale firmei întrucât societatea nu a desfășurat activitate, deci operațiuni taxabile. Mai mult decât atât, societatea care a oferit spre închiriere imobilul nu a depus nici o notificare la organul fiscal pentru ca petenta să aibă legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Rezultă astfel că nu avea dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate în mod eronat pentru o astfel de operațiune, ea trebuind să solicite furnizorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

De asemenea, în urma inspecției fiscale s-a constatat că petenta a încasat avansuri de la diferite persoane fizice și juridice pentru care nu a colectat TVA. Potrivit art. 145 alin. 3 lit. a din Codul fiscal, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii, de unde rezultă că în mod legal a fost stabilită suplimentar în sarcina societății TVA aferentă acestor avansuri.

Având în vedere cele mai sus prezentate, prevederile legale citate și ținând cont și de faptul că petenta nu a depus nici un document din care să rezulte că achizițiile și închirierea imobilului au fost făcute în interesul afacerii, **urmează a se respinge contestația cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de, ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

3. Referitor la suma de, reprezentând impozit pe veniturile din dividende, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile

fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat în mod eronat impozitul pe dividende datorat.

În fapt, în urma controlului efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea pentru anul 2004 a repartizat dividende în sumă de lei către persoane fizice, calculând eronat impozitul aferent. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că pentru anul 2005 agentul economic a repartizat dividende în sumă de lei către persoane fizice, calculând eronat impozitul aferent. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea pentru anul 2006 a repartizat dividende în sumă de lei către persoane fizice, calculând eronat impozitul aferent. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea pentru anul 2007 a repartizat dividende în sumă de lei către persoane fizice, calculând eronat impozitul aferent. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

În urma controlului efectuat la societate, organele de inspecție fiscală au mai constatat că în luna februarie 2009 societatea a ridicat și achitat dividende către persoane fizice în sumă de lei pentru care nu s-a constituit și achitat impozitul pe venitul din dividende. În urma recalculării a rezultat o diferență de impozit dividende în sumă de lei.

În consecință, s-a stabilit suplimentar **impozit pe dividende în sumă de**

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 69 alin. 1 lit. a și art. 71 alin. 1** din Codului fiscal:

ART. 69

“Definirea veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende;

[...]”.

ART. 71

“Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 5% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata

dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv. [...]”.

- **Art. 69 și art. 71** au devenit **art. 65 și art. 67** începând cu 01 ianuarie 2005, având următorul conținut:

ART. 65

„Definirea veniturilor din investiții

(1) **Veniturile din investiții cuprind:**

a) dividende;

[...]”.

ART. 67

“Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

[...]”.

- **Art. 71 devenit art. 67** începând cu 01 ianuarie 2007 s-a modificat, având următorul conținut:

ART. 67

“Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 31 decembrie a anului respectiv”.

Din textele de lege citate mai sus rezultă că impozitul pe veniturile sub formă de dividende se determină prin aplicarea cotei de impozit valabilă în momentul plății dividendelor. Astfel, pentru anul 2004 cota era de 5%, pentru anul 2005 cota este de 10%, iar pentru perioada 2006-2009 cota aplicabilă este de 16%.

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că societatea nu a calculat corect acest impozit. Având în vedere că petenta nu aduce dovezi pentru a demonstra că a calculat corect impozitul pe dividende, și ținând cont și de prevederile legale citate mai sus, rezultă că în mod legal s-a stabilit suplimentar în sarcina societății o diferență de **impozit pe dividende în sumă totală de**, drept pentru care **urmează a se respinge** contestația cu privire la această sumă, **ca neîntemeiată și nesuștinută cu documente.**

4. Referitor la suma de lei, reprezentând majorări de întârziere stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală, din care – majorări de întârziere aferente TVA, – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care obligațiile bugetare pentru care s-au calculat sunt datorate și neachitate la scadență.

În fapt, pentru neplata la scadență a debitelor stabilite suplimentar s-au calculat **majorări de întârziere în sumă totală de lei**, din care reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA și reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe dividende.

În drept, având în vedere că nu se contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere, iar pentru sumele care au generat aceste majorări, contestația a fost respinsă, potrivit prevederilor legale mai sus citate, precum și principiului de drept „**accessorium sequitur principale**” – **accesoriul urmează principalul**, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru **majorările de întârziere** în cuantum de lei.

5. Referitor la solicitarea petentei de suspendare a executării deciziei de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de suspendare a executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, societatea solicită suspendarea executării obligațiilor de plată stabilite în sarcina sa prin decizia contestată, privind suma totală de, până la soluționarea definitivă a contestației formulate împotriva acesteia.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 215 alin. 1 și 2** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

ART. 215

„Suspendarea executării actului administrativ fiscal

(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei”.

Potrivit acestui text de lege, contribuabilul are dreptul de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, solicitare care se depune la instanța competentă, iar aceasta poate suspenda executarea, în cazul în care se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate.

De asemenea, faptul că petenta a depus contestație împotriva unui act administrativ fiscal, nu înseamnă că s-a suspendat executarea acestuia.

- La **art. 14 alin. 1 și 2** din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare, se prevede:

„ART. 14

Suspendarea executării actului

(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, o dată cu sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ până la pronunțarea instanței de fond.

(2) Instanța va rezolva cererea de suspendare, de urgență, cu citarea părților.[...]”.

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea contestatoarei de suspendare a executării Deciziei de impunere nr., privind suma totală de, intră sub incidența prevederilor legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, **neavând competența materială**, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. e, f, art. 69 și art. 71 (devenite

art. 65 și art. 67), art. 134, art. 141 alin. 2 lit. k și alin. 3, art. 145, art. 146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la aplicarea prevederilor art. 21 alin. 4 lit. e și ale art. 141 alin. 3 din Codul fiscal - pct. 22, pct. 43 și pct. 44, pct. 38 și pct. 40 din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 215 alin. 1 și 2 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 14 alin. 1 și 2 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Respingerea contestației depuse de, cu sediul în sat, județul Suceava, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală, privind suma totală de, reprezentând:

- – TVA;
- – majorări de întârziere aferente TVA;
- – impozit pe profit;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- – impozit pe veniturile din dividende;
- – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende,

ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.

2. Constatarea necompetenței materiale în ceea ce privește cererea de suspendare a executării Deciziei de impunere nr., privind **suma totală de**, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava neputându-se învesti cu soluționarea acestui capăt de cerere, aceasta fiind de competența instanței judecătorești.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,

.....