

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a
Contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____ 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
T

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr. cu privire la contestatia formulata de T denumita in continuare T, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. emisa de Directia generala de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala nr. si priveste suma totala de **lei** reprezentand:

- **taxa pe valoarea adaugata;**
- majorari de intarziere;
- **fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap;**
- majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr.1/2008, respectiv **10.01.2008** conform stampilei societatii aplicata pe adresa nr. anexata in copie la dosar si de data depunerii contestatiei la registratura Directiei generale de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala, conform stampilei aplicata pe aceasta, respectiv **06.02.2008**.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC TAROM SA.

I. T contesta decizia de impunere nr. emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. motivand urmatoarele:

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata si accesorii aferente societatea sustine ca acestea sunt stabilite prin interpretarea gresita a legii, cat si prin ignorarea unor documente justificative care probau legalitatea inregistrarilor si operatiunilor contabile efectuate de T

Societatea sustine ca in conformitate cu prevederile art.137 alin.(3) din Legea nr.571/2003 si pct.22(2) din Normele de aplicare, operatiunea de decontare este calificata in mod eronat de catre reprezentantii Directiei generale de administrare fiscala ca fiind o operatiune in sensul art.145 alin.(8) si (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, intrucat prin intermediul facturii fiscale de decontare, emisa de companie catre IA, T isi exercita un drept de deducere a TVA insa aferent comisionului care contine si TVA deductibila la companie si colectata la agentia de vanzare intermediere.

De asemenea, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala evita consemnarea faptului ca s-au emis facturi fiscale de decontare, cu toate ca au retinut in Anexa nr.19 a Raportului de inspectie fiscala, cu titlu de exemplu, atat factura fiscala si documentele justificative in baza carora s-au efectuat plati de furnizor - Compania T in numele clientului -agentiile de intermediere, in Raportul de inspectie fiscala nr. mentionandu-se doar ca : *"In consecinta rapoartele agentilor si centralizatorul emis de IA nu sunt Documente in baza carora sa fie recunoscut dreptul de deducere a TVA aferenta comisionului cuvenit intermediarilor care vand bilete de calatorie in numele si pentru operatorul aerian T . Drept urmare, nu se admite deducerea TVA in suma de lei . Situatia TVA neacceptata la deducere se prezinta in anexa nr.19 la raportul de inspectie fiscala"*. Societatea mentioneaza ca invocarea in Raportul de inspectie fiscala, in mod exclusiv a documentelor justificative, in fapt a anexelor care constituie baza pentru facturare, fara a se face mentiunea ca se emite ulterior si factura fiscala, arata faptul ca se evita indicarea probelor reale care atesta in mod indubitabil aspectul ca facturare s-a efectuat conform cerintelor art.137 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Societatea

sustine ca decontul de vanzari de bilete emis de IA reprezinta documentul justificativ in baza caruia se face facturarea de catre Compania T catre IA, deconturi in care sunt consemnate si atasate toate biletele de calatorie vandute in perioadele de raportare aferente prin agentile intermediare, decontul stabilind suma totala de plata catre Compania aeriana prin formula:

$\text{Tarif-comision+taxe-restituiri+ADM}(\text{note de debit})-\text{ACM}(\text{note de credit})=\text{vanzare neta de plata.}$

Pentru efectuarea operatiunilor de decontare Compania T emite factura fiscala de decontare catre IA pentru platile pe care trebuie sa le primeasca, la valoarea neta a biletelor de transport aerian vandute de agentile intermediare, respectiv pentru fiecare decont in parte - Centralizatorul emis de IA.

In sustinerea cauzei societatea anexeaza solicitarile si raspunsurile primite de la Ministerul Finantelor Publice in ceea ce priveste emiterea, utilizarea si inregistrarea in contabilitate a documentelor cu regim special si anume:

- adresa MFP nr.;
- adresa MFP - Directia generala pentru reglementari contabile nr.;
- adresa MFP nr.

Cu privire la contributia la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap compania sustine ca obligatiile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala sunt lipsite de probe si fara suport legal din urmatoarele considerente:

Pe timpul controlului societatea a facut dovada ca are incadrati in munca salariati care prezinta handicap si ataseaza in copie contractele de munca ale acestora.

Societatea sustine ca se afla in imposibilitatea obiectiva de a face angajari pe locurile vacante pe perioada martie 2002- decembrie 2002 intrucat pe acesta perioada a fost in vigoare Ordinul 316/11.03.2003 emis de Ministerul Lucrarilor Publice, Transporturilor si Locuintelor prin care s-a dispus blocarea angajarilor pe posturile vacante la data emiterii ordinului precum si a posturilor care se vor vacanta pana la sfarsitul anului 2002. De asemenea, societatea sustine ca nu au existat cereri de angajare din partea unor persoane cu handicap si, in consecinta, nu a refuzat incadrarea in munca a persoanelor cu handicap asa cum s-a precizat cu privire la aplicarea art.43 din OUG nr.102/1999, prin adresa nr. emisa de Ministerul Sanatatii si Familiei prin Secretariatul de Stat pentru Persoanele cu Handicap.

Pe perioada octombrie 2003 - iunie 2004 si octombrie 2004 - decembrie 2004 societatea sustine ca a depus solicitari la A astfel incat a fost exceptata de la plata contributiei respective si anexeaza la contestatie aceste solicitari care considera ca probeaza buna credinta a companiei.

In sustinerea cauzei societatea mentioneaza ca a mai fost verificata pe aceasta tematica de reprezentantii DGFP care au incheiat PV nr. prin care nu s-a retinut in sarcina T obligatii de plata privind contributia la Fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, in baza art.43 din OUG nr.102/1999 ceea ce demonstreaza ca acestia *“au agreat ca T nu a incalcat prevederile legale in materie”*.

II. Prin Decizia de impunere nr. intocmit in baza constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. s-au stabilit obligatii suplimentare de plata constand in taxa pe valoarea adaugata in suma de **lei** si accesorii aferente in suma de **lei** precum si fond de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in suma de **lei** si accesorii aferente in suma de **1 lei**.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata inspectia fiscala a fost efectuata urmare cererilor de compensare cu control ulterior a sumelor negative de TVA din deconturile aferente lunilor aprilie, mai iunie, iulie si august 2004 cu celelalte impozite datorate de societate bugetului de stat.

Urmare inspectiei fiscale efectuate pe perioada 01.01.2004 - 31.12.2004 organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii drept de deducere pentru suma de lei intrucat societatea nu a prezentat documente justificative asa cum prevede art.145 alin.(8) si alin.(9) din legea nr.571/2003 privind codul fiscal si respectiv pct.51 alin.(1) si alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin HG nr.44/2004 aferente comisionului convenit agentilor de intermediere care vand bilete de calatorie ale operatorului aerian T prin organizatia nonprofit IA.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii nr. intrucat compania nu a justificat dreptul de deducere cu document prevazut de actele normative in vigoare.

Aferent taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de lei.

Cu privire la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada iulie 2002 - 31.12.2004 compania nu a

calculat, virat si declarat fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap datorat in baza art.43 din OUG nr.102/1999 cu modificarile si completarile ulterioare si nu a solicitat trimestrial la Agentia pentru Ocuparea Fortei de Munca B repartizarea de personal cu handicap calificate in meseriile respective. Urmare celor constatate organele de inspectie fiscala au stabilit un debit suplimentar in suma de lei reprezentand varsaminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neincadrate prin inmultirea salariului minim brut pe tara cu numarul de locuri de munca in care compania nu a incadrat persoane cu handicap, numar stabilit potrivit art.42 din OUG nr.102/1999.

Aferent debitului in suma de **lei** au fost calculate accesorii in suma de **lei**.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.01.2004-31.12.2004.

1.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutii a contestatiilor este investita sa se pronunte daca T poate sa isi exercite dreptul de deducerea a taxei pe valoarea adaugata aferenta comisionului convenit agentilor si agentiilor care intermediaza vanzare de bilete de avion in baza rapoartelor emise de acestia si a centralizatorului emis de IA in conditiile in care acestea nu reprezinta documente justificative aprobate de legislatia in vigoare in baza carora sa poata fi dedusa taxa pe valoarea adaugata iar IA nu este inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, SC T vinde bilete de calatorie pasagerilor atat prin subunitati cat si prin comisionari - agentii de turism, agenti de vanzari persoane juridice rezidente/nerezidente.

SC T a aderat la IA cu sediul in Geneva in vederea implementarii sistemului BSP prin care se instituie normele si procedurile specifice transportului aerian pentru intocmirea documentelor tehnice, contabile si de raportare catre forul superior IA - organizatie nonprofit ce a deschis filiala si in Romania - IA Romania, cat si relatiile dintre clienti, operatori, agenti si forul IA. Conform sistemului BSP, atat compania T cat si comisionarii sai primesc dreptul de emitere a biletelor de calatorie T de la IA Romania, cu obligatia raportarii vanzarii si decontarii acestora prin intermediul organizatiei nonprofit, de doua ori pe luna la interval de 15 zile.

La fiecare 15 zile ale lunii fiecare comisionar intocmeste un Raport ce cuprinde informatii privind biletele vandute pentru operatorul aerian T, si anume date de identificare a biletelor, ruta, avion, valabilitate, contravaloarea biletelor vandute precum si comisionul convenit pentru serviciul prestat de fiecare comisionar, la care ataseaza cuponul verde-documentul contabil - al fiecarui bilet. In raport sunt prezentate, separat atat biletele de calatorie pe rute interne cat si cele pe rute internationale. Raportul la care sunt atasate cupoanele contabile, este transmis forului superior IA.

IA Romania centralizeaza toate rapoartele transmise de comisionari care au vandut bilete in numele si pentru operatorul aerian T intocmind "A S S". Atat Centralizatorul cat si documentele in baza carora l-a intocmit, insotit de cupoanele verzi ale biletelor vandute sunt transmise companiei T.

Compania T introduce informatiile cuprinse in cupoanele verzi ale biletelor vandute in contabilitate de gestiune simultan cu evidentierea contravalorii biletelor vandute la tariful de transport inclusiv TVA aferenta in debitul contului 411 "Clienti" analitic "BSP Romania" prin creditarea contului 419 analitic "Clienti creditorii trafic intern", precum si a eventualelor taxe ce se vor datora la momentul utilizarii biletelor (credit cont 419 analitic 0821 "Clienti creditorii taxe"). Din informatiile cuprinse in centralizatorul primit de IA Romania "A S S" inregistreaza si comisionul convenit agentilor care vand bilete TA (debitarea contului 622 analitic 0230 "Cheltuieli cu comisionul aferent vanzarilor prin creditul contului clienti 411 analitic "BSP Romania") si a TVA aferenta comisionului debit cont 4426 TVA deductibila prin creditul contului de clienti 411 analitic "BSP Romania".

Comisionarii nu emit facturi fiscale pentru comisionul realizat, inclusiv TVA aferenta si retinut la dispozitia lor din sumele incasate din vanzarea biletelor T .

Pentru recuperarea veniturilor realizate de companie urmare vanzarii de bilete de calatorie catre pasageri prin intermediul comisionarilor, Compania T emite factura catre IA la o valoare neta ramasa de incasat si anume:

Valoarea bruta a biletelor vandute (tarif +taxele aeroportuare) -comisionul agentilor (comision +TVA aferenta comision) +/-eventualele regularizari (restituiri, ACM, ADM).

La primirea raportului centralizator A S S insotit de documente in baza carora au fost intocmite - rapoartele fiecarei agentii intermediare si cupoanele verzi ale biletelor vandute, Compania T isi exercita dreptul de deducere a TVA aferenta comisionului convenit intermediarilor in baza si la nivelul sumei din centralizator.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat companiei T dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta comisionului cuvenit intermediarilor pe considerentul ca rapoartele agentilor si centralizatoarele emise de IA Romania nu sunt documente prevazute de legislatia in vigoare in baza carora sa poata fi dedusa taxa pe valoarea adaugata.

In drept, potrivit art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, prevede:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

*a) pentru 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, **cu factură fiscală**, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei **de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată**. Beneficiarii serviciilor prevăzute la [art. 150](#) alin. (1) lit. b) și [art. 151](#) alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit [art. 155](#) alin. (4);*

(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.”

La pct. 51 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, se prevede ca

“ (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 145](#) alin. (8) din Codul fiscal.

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la [art. 145](#) alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin [Hotărârea Guvernului nr. 831/1997](#) pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza [Hotărârii Guvernului nr. 831/1997](#), cu modificările ulterioare.[...]”

La art.155 alin.1 si alin.8 din Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede cu privire la facturile fiscale, urmatoarele:

“(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. Persoanele impozabile, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, precum și contribuabilii inactivi, ale căror certificate de înregistrare fiscală au fost suspendate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu au dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană, în orice documente emise. În situația în care contribuabilii inactivi menționați emit facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, beneficiarii nu au dreptul să își exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în documentele respective[.....]

Potrivit prevederilor art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate de o alta persoana impozabila, **cu factura fiscala, care cuprinde informatii prevazute la art.155 alin.(8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.**

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia generala legislatie impozite indirecte, directie de specialitate din Ministerul Finantelor Publice, prin adresa nr., anexata in copie, la o speta similara.

De asemenea, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata facturile fiscale inregistrate in contabilitate trebuie sa corespunda formularelor tipizate specificate si aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare..

Se retine ca pentru comisionul retinut si TVA aferenta nici agentii intermediari si nici organizatia IA nu emit facturi fiscale desii sunt venituri pe care acestia le realizeaza din prestarea de servicii de intermediere - emitere si vanzare bilete de transport aerian T - in favoarea clientului sau Compania aeriana T .

Societatea recunoaste faptul ca "Pentru comisionul agentilor de vanzari, companiile nu primesc factura separata si ca raportul centralizator stabileste suma de plata, datorata de IA catre Compania aeriana T definita ca vanzare neta de plata calculata prin formula tariful de transport+taxele aeroportuare - comisionul agentilor (comision+TVA aferenta comision) - restituirii -ACM +ADM , suma neta pe care Compania aeriana T o factureaza si o incaseaza de la organizatia IA Romania.

Se retine ca centralizatorul emis de IA Romania si rapoartele cu vanzarile de bilete intocmite de agentii intermediari nu sunt documente cu regim special asa cum sunt ele reglementate prin HG nr.831/1997 sau prin OMF nr.593/1998 si OMF nr.1910/1998 ce reglementeaza emiterea si utilizarea documentelor cu regim special specifice activitatii de transport aerian de pasageri si de marfuri si cum de altfel si compania aeriana T afirma la pct.1 din contestatie:

*"Prin adresa nr./16.01.1998 se solicita Ministerului Finantelor ca tipizatele specifice transportului aerian potrivit rezolutiei IATA sa fie aprobate ca formulare cu regim special in baza prevederilor HG nr.831/1997...insa prin adresa nr./27.03.1998 ni se comunica formularele aprobate a avea regim fiscal specifice activitatii de transport aerian prin OMF nr.59.3/19.03.1998. **Centralizatorul emis de IA nu a fost agreat ca fiind formular cu regim special**".*

Adresele Ministerului Finantelor nr./09.11.2000 si respectiv nr./18.09.2001, prezentate de societate in sustinerea cauzei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat se refera la veniturile companiei, vanzarea de bilete de avion si a taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta si nu la cheltuiala cu comisioanele datorate catre agentii ce emit si vand bilete in numele T catre clienti - pasageri persoane fizice ce beneficiaza de transportul aerian efectuat de companie si a taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta.

Mai mult de atat se retine faptul ca si prin adresa nr./2001 Directia generala de politica si legislatie fiscala din Ministerul Finantelor Publice considera *"oportuna mentinerea procedurii de **emitere de catre agentii a facturii fiscale**, astfel fiind solutionate aspectele legate de exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, exercitarea dreptului de deducere in cazul persoanelor juridice platitoare de taxa pe valoarea adaugata care suporta contravaloarea transportului si a faptului ca in drept vanzarea transportului aerian se efectueaza catre beneficiar de catre emitentul biletului"*

In consecinta se retine ca rapoartele agentilor si centralizatorul emis de IA Romania nu sunt documente in baza carora sa fie recunoscut dreptul de deducere de catre SC T a TVA aferent

comisionului convenit intermediarilor care vand bilete de calatorie in numele si pentru operatorul aerian T .

In aceasta relatie comerciala agentii - prin IA Romania- sunt cei care presteaza serviciile de emitere si vanzare bilete de transport aerian pentru pasageri si care au obligatia emiterii facturii fiscale iar SC Teste beneficiarul serviciilor de emitere si vanzare de bilete de transport aerian pentru pasageri si care are dreptul sa deduca TVA doar daca prestatorul este persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si emite facturi fiscale in care inscrie taxa pe valoarea adaugata aferenta prestatiei respective. In fapt, organizatia nonprofit IA Romania prin intermediul careia se deruleaza intreaga activitate de vanzare bilete nu este persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata iar cu agentile Comania T nu are relatii directe si nici contracte de prestari servicii incheiate.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea contestatoarei ca operatiunile de decontare efectuate sunt in conformitate cu prevederile art.137 alin.(3) din Legea nr.571/2003 si pct.22 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform caruia *"Sumele achitate de furnizor/prestator în contul clientului se decontează acestuia pe baza unei facturi fiscale pe care se înscrie mențiunea "factură de decontare - pentru plăți în numele clientului", însoțită de copii de pe facturile achitate în numele clientului. În factura fiscală de decontare se evidențiază facturile fiscale sau alte documente legal aprobate care au fost achitate, baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Furnizorul/prestatorul nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate în numele clientului și nu colectează taxa pe valoarea adăugată din factura fiscală de decontare. De asemenea, nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri, sumele respective contabilizându-se prin contul 462 "Creditori diverși", inclusiv taxa pe valoarea adăugată. Clientul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în factura fiscală de decontare, însoțită de copiile de pe documentele fiscale în baza cărora a fost întocmită."*, intrucat chiar daca SC T emite factura fiscală de decontare catre IA Romania, SC T este beneficiarul serviciilor prestate de agentile ce vand bilete pentru care percep un anumit comision inclusiv cu taxa pe valoarea adaugata aferenta si nu furnizorul acestora.

Argumentul contestatoarei privind actele de control anterioare prin care nu s-au constat nereguli nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat se refera la alte perioade verificate.

Avand in vedere cele retinute pentru nerespectarea prevederilor legale citate mai sus se retine faptul ca organele de

inspectie fiscala in mod legal nu au acordat companiei drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **lei** aferenta comisionului convenit celor care intermediaza vanzarea de bilete T, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere .

Potrivit principiului accesoriul urmeaza principalul se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite prin decizia de impunere contestata in suma de **lei**.

2.Referitor la fondul special de solidaritate pentru persoanele cu handicap in suma de lei si accesorii aferente in suma totala de lei reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca T datoreaza *bugetului de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu a încadrat persoane cu handicap* pe perioada in care nu face dovada ca a solicitat Agenției Naționale pentru Ocuparea Forței de Muncă teritoriale repartizarea de personal cu handicap.

Perioada pentru care au fost stabilite debitele: iulie 2002 - decembrie 2004.

In fapt, pe intreaga perioada verificata compania nu a calculat, virat si declarat fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap datorat in baza prevederilor art.43 din OUG nr.102/1999 pe considerentul ca nu au avut cereri de angajare din partea unor persoane cu handicap si, in consecinta, nu au refuzat incadrarea in munca a persoanelor cu handicap atestat.

Prin decizia de impunere nr. emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in sarcina T constand in fond pentru solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in suma de **lei si accesorii aferente in suma de lei** intrucat, in conditiile in care avea un numar mai mare de 100 de angajati, nu a angajat persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați si nici nu a solicitat in toate trimestrele la Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap, asa cum era prevazut de actele normative in vigoare pe perioada verificata.

In drept, potrivit art.42 - 43 din OUG nr.102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, asa cum a fost modificata si completata prin Legea nr. 519/12.07. 2002:

“ (1) Persoanele juridice care au un număr de cel puțin 100 de angajați au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.

(2) Persoanelor cu handicap angajate cu contract individual de muncă li se asigură toate adaptările și înlesnirile necesare pentru înlăturarea oricărui impedimente în activitatea pe care o desfășoară.”

Art.43

(1) Persoanele juridice care nu respectă prevederile [art. 42](#) alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.

(2) Sunt exceptate de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) persoanele juridice care fac dovada că au solicitat trimestrial la Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap.”

Aceste prevederi legale, cu unele modificari, au fost mentinute si prin Legea nr.343/2004 pentru modificarea si completarea OUG nr.102/1999.

In aplicarea prevederilor art.43 alin.(2) din OUG nr.102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificari si completari prin Legea nr.519/2002, au fost emise INSTRUCȚIUNILE nr.1008/220/2003 publicate in MO al Romaniei nr.364/28.05.2003.

La art.5(1) din INSTRUCȚIUNILE nr.1008/220/2003 se prevede ca:

(1) Solicitarea privind repartizarea de persoane cu handicap in vederea incadrării in munca se dovedeste prin raspunsul scris al Agentiei pentru Ocuparea Fortei de Munca.”

Din interpretarea acestor prevederi legale se retine ca agentii economici, precum si autoritatile si institutiile publice ce depasesc un anumit numar de salariati, sunt obligati sa angajeze persoane cu handicap cu contract individual de munca in procent de 4% din numarul total de angajati in caz contrar fiind obligati sa plateasca lunar catre bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe tara inmultit cu numarul de locuri de munca in care nu au incadrat persoane cu handicap. **Singura exceptie prevazuta de lege pentru scutirea de la plata obligatiilor respective** fiind in situatia in care agentii economici fac dovada ca au solicitat trimestrial la agentiiile teritoriale de ocupare a fortei de munca reparizarea de persoane cu handicap calificate in meseriile respective si ca acestea nu au repartizat astfel de persoane aspect ce trebuie sa reiasa din raspunsul scris al Agentiei pentru Ocuparea Fortei de Munca.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca obligatiile fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala cu acest titlu in sarcina T sunt aferente perioadei iulie 2002-septembrie 2003 si iulie 2004 - septembrie 2004 si au fost calculate in conformitate cu prevederile legale in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale - Anexa 14/3 si Anexa 14/4.

Se retine faptul ca pe trim.IV 2003 si trimestrele I, II si IV 2004 in care contestatoarea a facut dovada ca a solicitat Agentiei Municipale pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de personal cu handicap potrivit adreselor nr.si a primit raspuns din partea acestei agentii ca nu au inregistrate persoane cu handicap calificate pentru posturile comunicate conform adreselor nr., organele de inspectie fiscala nu au calculat fond de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap potrivit art.43 din OUG nr.102/1999 cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au tinut seama la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap de numarul de persoane cu handicap atestat incadrate in munca de T in perioada supusa inspectiei fiscale.

Sustinerile contestatoarei ca pe perioada martie 2002 -decembrie 2002 a produs efecte Ordinul nr.316/11.03.2002 emis de Ministerul Lucrarilor Publice, Transporturilor si Locuintelor prin care s-a dispus *“blocarea angajarilor pe posturile ramase vacante existente la data emiterii ordinului, precum si a posturilor care se vor vacanta pana la sfarsitul anului 2002”*, ca a avut incadrate persoane cu handicap, ca nu a avut cereri de angajare si nu a refuzat incadrarea in munca a astfel de persoane, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat prevederile legale in vigoare pe perioada verificata nu prevad astfel de exceptii care sa scuteasca agentii economici de la plata fondului special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap potrivit art.43 din OUG nr.102/1999 in situatia in care nu au angajat personal cu handicap **intr-un procent de cel putin 4%** din numarul total de angajati, iar potrivit principiului de drept consacrat *“acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu o poate face”*.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei adresa nr.28.01.2002 emisa de Ministerul Sanatatii si Familiei prin Secretariatul de Stat pentru Persoanele cu Handicap intrucat aceasta a fost emisa inainte de data intrarii in vigoare a modificarilor si completarilor aduse OUG nr.102/1999 prin Legea nr. 519/12.07. 2002 iar pentru perioada ianuarie 2002 - iunie 2002 organele de inspectie fiscala nu au stabilit in sarcina T obligatii suplimentare reprezentand

fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap potrivit art.43 din OUG nr.102/1999.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici motivatia contestatoarei ca prin Procesul - verbal nr./2004 nu s-au retinut in sarcina T obligatii de plata privind contributia la fondului special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in baza art.43 din OUG nr.102/1999 ceea ce echivaleaza cu constatarea “*ca T nu a incalcat prevederile legale in materie*” intrucat prin acest act de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat “faptic si legal” cu privire la contributia de 4% conform art.43, alin.1 din OUG nr.102/1999 potrivit art. 105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala

“(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspectiei, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului”, respectiv organele de inspectie fiscala care au intocmit Procesul - verbal nr.289/2004 nu au facut constatari in sensul ca societatea a aplicat corect prevederile legale cu privire la contributia de 4% datorata potrivit art.43, alin.1 din OUG nr.102/1999 cu modificarile si completarile ulterioare, iar societatea nu invoca si nici nu prezinta alt in scris cu privire la nemodificarea bazei de impunere cu privire la aceasta contributie.

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale mentionate, documentele existente la dosarul cauzei, se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata pentru suma de **lei** reprezentand fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.

Pe cale de consecinta, potrivit principiului accesoriul urmeaza principalul se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii si pentru suma de **lei** reprezentand accesorii aferente fondului special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 51 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art.42 - 43 din OUG nr.102/1999 privind protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap si art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Respingerea contestatiei formulata de SC T ca neintemeiata pentru suma de **lei** reprezentand:

- **taxa pe valoarea adaugata;**
- majorari de intarziere;
- **fond special de solidaritate sociala cu persoanele cu handicap;**
- majorari de intarziere.

2. Respingerea contestatiei formulata de SC T ca nemotivata pentru suma de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel , in termen de 6 luni de la comunicare.