



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.41/12.06.2007
privind soluționarea contestației formulate de
SOCIETATEA CIVILĂ DE AVOCAȚI "CONSTANTA"
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către Administrația Finanțelor Publice Constanța prin adresa nr...../07.05.2007, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../07.05.2007, cu privire la contestația formulată de Societatea Civilă De Avocați "CONSTANTA", cu cod de identificare fiscală RO..... și domiciliul ales în localitatea Constanța, str..... nr....., reprezentată prin avocat coordonator av.IONESCU IOANA.

Obiectul contestației îl reprezintă datoria către bugetul consolidat de stat, stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr...../30.03.2007, întocmit de inspectori din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice și a deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, în cuantum total de lei, compusă din:

- lei TVA de plată ;
- lei majorări de întârziere aferente TVA;
- lei impozit pe venit aferent anului 2001 - F..... D.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2002 - F..... D.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2003 - F..... D.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2004 - F..... D.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2005 - F..... D.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2001 - P..... A.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2002 - P..... A.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2003 - P..... A.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2004 - P..... A.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2005 - P..... A.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2001 - G..... G.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2002 - G..... G.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2003 - G..... G.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2004 - G..... G.....;
- lei impozit pe venit aferent anului 2005 - G..... G.....;
- lei majorări de întârziere aferent impozitului pe venit - F..... D.....;
- lei penalități impozit pe venit - F..... D.....;

- lei majorări de întârziere aferent impozitului pe venit - P..... A.....;
- lei penalități impozit pe venit - P..... A.....;
- lei majorări de întârziere aferent impozitului pe venit - G..... G.....;
- lei penalități impozit pe venit - G..... G.....;

Contestația a fost introdusă de contestatori, fiind îndeplinite prevederile art.176 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost depusă în termenul prevăzut la art.177 alin.(1) din același act normativ.

Astfel, Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007 și Raportul de inspecție fiscală, au fost comunicate petentei în data de 19.04.2007 așa cum rezultă din semnătura de primire existentă pe actele contestate, iar contestația a fost înregistrată la organul fiscal emitent în data de 27.04.2007 fiind înregistrată sub nr.....

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.176 și 179(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Constanța sub nr...../27.04.2007, iar la D.G.F.P. Constanta sub nr...../07.05.2007, Societatea Civilă De Avocați "CONSTANTA" a formulat contestație împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007, nr...../30.03.2007 și a Raportului de inspecție fiscală nr...../30.03.2006, întocmit de inspectorii din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal - Persoane Fizice.

În susținerea contestației sale, petenta prezintă următoarele argumente:

Cu privire la impozitul pe venitul global aferent anului 2001, stabilit pentru fiecare asociat în sumă de lei, aferent sumei de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente construcției sediului asociației, petenta susține că facturile menționate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală reprezintă contravaloare reparații sediu și nu cheltuieli de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și drepturilor amortizabile din Registrul inventar, așa cum reține organul de control invocând art.16 alin.(4) lit.g din OG. nr.73/1999. Organul

de control fiscal nu a făcut un centralizator pe categorii de cheltuieli și pe natura lor dar nici nu au fost admise amortizările conform duratelor de folosință aprobate pe ramuri ale economiei.

Deasemenea, petenta invocă excepția prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, termenul de prescripție expirând la data de 01.01.2007, acesta nefiind întrerupt sau suspendat conform prevederilor art.90 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Cu privire la modul de deducere a chiriilor aferente contractelor de leasing operațional încheiate în 2002 și 2004, în timpul controlului au fost stabilite cheltuieli nedeductibile aferente anului 2002 suma de lei și anului 2004 suma de lei, față de care petenta susține că organul de control a apreciat eronat faptul că, în cazul leasingului operațional, ratele de leasing (chiria) trebuie să fie stabilite de părți în quantum egal.

Petenta invocă prevederile Ordonanței nr.51/1997 republicată privind operațiunile de leasing și societăți de leasing, aflate în vigoare la data încheierii contractului de leasing operațional nr...../20.09.2002, în sensul că legiuitorul a consacrat legislativ libertatea contractuală a părților în ceea ce privește conținutul contractului de leasing, legea stabilind un minim de clauze contractuale obligatorii.

Totodată, sunt invocate și prevederile Ordinului nr.686/25.06.1999 pentru aprobarea Normelor privind înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de leasing, potrivit cu care înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind leasingul operațional, respectiv înregistrarea în contabilitatea utilizatorului imobilizărilor corporale primite în cazul tranzacțiilor de leasing conform prevederilor din contractele încheiate între părți se înregistrează în debitul contului de ordine și evidență 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate", acest cont se creditează pe măsura plății ratelor de leasing potrivit contractului, astfel încât soldul debitor să reflecte valoarea ratelor rămase de rambursat.

Petenta susține că au fost îndeplinite condițiile art.16 pct.2 lit.c) alin.22 din HG. nr.54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit și anume că: cheltuielile au fost efectuate în interesul direct al activității, reprezintă cheltuieli efective justificate cu documente și sunt cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Cu privire la Taxa pe valoarea adăugată, dobânzi, majorări de întârziere și penalități de întârziere, petenta consideră nelegale constatările Raportului de inspecție fiscală, că S.C.A. „CONSTANTA” a depășit plafonul de scutire privind TVA de 150.000 lei în data de 18.09.2002, iar în conformitate cu prevederile art.9 alin.3 din Legea nr.345/2002 privind TVA coroborat cu art.I lit.b) și art.II lit.b), art.I alin.1 din Decizia M.F. nr.10/2003,

trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA începând cu data de 03.10.2002, motiv pentru care, s-au stabilit în sarcina societății TVA suplimentar de plată în cuantum de lei și dobânzi, majorări și penalități în cuantum de lei.

Astfel, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală a fost emisă pe numele Societății Civile de Avocați, în condițiile în care persoana impozabilă, ca subiect de drept fiscal este fiecare avocat, toate celelalte decizii de impunere fiind emise pe persoana fizică. Mai mult, conform prevederilor art.5 din Legea nr.51/1995, republicată și modificată, Societatea civilă profesională de avocați nu are personalitate juridică și nici patrimoniu, iar conform prevederilor art.2 alin.1 din Legea nr.345/2002 prin persoană impozabilă se înțelege orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice, oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități.

Contestatoarea invocă adresa Ministerului Finanțelor nr.264565/26.06.2002, prin care se răspunde Uniunii Notarilor Publici cu privire la înregistrarea notarilor publici ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată și din care rezultă faptul că, în cazul societăților civile profesionale plafonul de scutire de 1,5 miliarde lei(ROL) se referă la activitatea fiecărui notar în parte, întrucât notarii asociați rămân titulari individuali de obligații fiscale.

Data fiind explicitarea, prin adresa Ministerului Finanțelor nr.264565/26.06.2002, a art.9 alin.3 din Legea nr.345/2003, referitoare la persoana impozabilă în sensul că aceasta este fiecare membru în parte și nu societatea civilă profesională, și având în vedere faptul că fiecare avocat al S.C.A. „CONSTANTA” nu a realizat în anul 2002 venituri care să depășească plafonul de 1,5 miliarde lei(ROL), societatea nu s-a declarat plătitoare de TVA în cursul anului 2002.

Ulterior, în cursul lunii mai 2003, Ministerul Finanțelor comunică următoarele: în cazul persoanelor care exercită profesii libere în baza unui contract de societate civilă, persoana impozabilă este societatea civilă și nu asociații acesteia, ca urmare la împlinirea plafonului de 1,7 miliarde lei în cursul anului 2003, societatea s-a înregistrat ca plătitoare de TVA.

Contestatoarea nu este de acord nici cu modalitatea de calcul a taxei pe valoarea adăugată în sensul că organele de inspecție au stabilit veniturile realizate și la acestea au aplicat cota de 19 %, în condițiile în care fiecare avocat, prin contractele încheiate, a încasat numai onorariu nu și taxa pe valoarea adăugată aferentă și nici cu faptul că Decizia de impunere a fost emisă pe numele societății, în condițiile în care persoana impozabilă, ca subiect de drept fiscal este fiecare avocat.

Referitor la modalitatea de calcul a dobânzilor, majorărilor de întârziere și penalităților, contestatoarea invederează faptul că organele de control au arătat că acestea se calculează și se aplică în conformitate, printre alte acte normative și cu

prevederile O.M.F. nr.26/2001. Contestatoarea observă că O.M.F. nr.26/2001 nu a fost publicat în Monitorul Oficial al României, iar celelalte acte invocate de organul de control nu prevăd decât dobânzi sau majorări de întârziere.

II. Raportul de inspecție fiscală nr...../30.03.2007 a fost întocmit de către consilieri din cadrul Administrației Finanțelor publice Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice și a avut ca obiectiv : verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor către bugetul de stat, respectiv prevederilor legislației fiscale și contabilității privind impozitul pe veniturile din activități independente desfășurate de S.C.A. „CONSTANTA”.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 30.03.2007, s-a recalculat baza de impunere aferentă anilor 2001-2005, având în vedere cheltuielile în valoare totală de lei reprezentând:

- lei cheltuieli aferente construcției sediului asociației 2001;
- lei rată inițială leasing 2002;
- lei TVA deductibilă 2002;
- lei cheltuieli cu TVA deductibilă dedusă în timpul controlului 2003;
- lei cheltuieli cu investiții (telefon Nokia și televizor Samsung) 2003;
- lei rata inițială leasing 2004;
- lei cheltuieli de protocol 2005.

Referitor la aspectele contestate, în Raportul de inspecție fiscală din data de 30.03.2007, au fost consemnate următoarele:

Recalcularea bazei de impunere pentru anul 2001 s-a efectuat deoarece organul de inspecție fiscală a considerat că suma de lei reprezintă cheltuieli aferente construcției sediului și nu este deductibilă fiscal, conform prevederilor art.16 alin.4 lit.g) din OG. nr.73/1999. În conformitate cu prevederile art.7 lit.d) din HG. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat, aceasta reprezintă cheltuielă supusă amortizării.

Recalcularea bazei de impunere pentru anul 2002 s-a efectuat pentru **suma de lei reprezentând rată inițială leasing**, aceasta fiind considerată nedeductibilă deoarece nu se încadrează în prevederile art.2 lit.d) alin.2 din OG. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing, republicată, coroborat cu art.16 pct.2 lit.c) alin.22 din HG. nr.54/2003 privind Normele de aplicare a OG. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, aceasta fiind defalcată de organul de control în 36 de rate lunare începând cu luna septembrie 2002 și pentru **suma de lei reprezentând TVA deductibilă**, cheltuielă nedeductibilă conform prevederilor art.1, alin.1 și art.22 alin.1 din Lg. nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, coroborat cu art.58 din O.M.F. nr.58/2003

privind aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă.

Pentru anul 2003 recalcularea bazei de impunere s-a efectuat pentru:

- suma de lei reprezentând cheltuieli cu TVA deductibilă, pentru care a fost acordată deductibilitatea în timpul controlului;
- suma de lei cheltuieli cu investițiile, deoarece reprezintă contravaloare mijloace fixe amortizabile (telefon Nokia și televizor Samsung).

Recalcularea bazei de impunere pentru anul 2004 s-a efectuat pentru suma de lei reprezentând rată inițială leasing, aceasta fiind considerată nedeductibilă la calculul venitului net, deoarece nu se încadrează în prevederile art.2 lit.d) alin.2 din OG. nr.51/1997 privind operațiunile de leasing, republicată, coroborat cu art.49 pct.5 lit.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceasta fiind defalcată de organul de control în 36 de rate lunare începând cu luna iulie 2004.

Referitor la Taxa pe valoarea adăugată, organul de inspecție fiscală a constatat că, contribuabilul a depășit plafonul de scutire privind TVA, de 150.000 lei (RON), în data de 18.09.2002, devenind plătitor de TVA începând cu data de 03.10.2002 și nu din data de 14.08.2003 așa cum s-a înregistrat la D.G.F.P. Constanța sub nr...../30.07.2003.

Astfel, pentru perioada 03.10.2002- 13.08.2003, organul de inspecție fiscală a stabilit TVA datorată de contribuabil în sumă de lei, iar pentru neachitarea în termen, au fost calculate majorări, dobânzi în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de control, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

În fapt, din documentele existente la dosarul contestației, rezultă că în anul 2001 S.C.A. „CONSTANTA” a achiziționat cu un număr de 14 facturi fiscale, următoarele bunuri și servicii în valoare totală de lei (RON):

- tâmplărie PVC ff...../28.12.2000 în valoare totală de lei;
- plată parțială contract nr...../26.02.2001 referitor la instalații termice ff.nr...../20.03.2001 în valoare totală de lei;
- Reparații tâmplării ff...../01.04.2001 în valoare totală de lei;
- reparații pereți + învelitoare ff.nr...../04.05.2001 în sumă totală de lei
- înlocuit și reparații ff.nr...../28.05.2001 în valoare totală de lei;

- tâmplărie PVC cu geam termopan ff.nr...../03.07.2001 în valoare totală de lei;
- uși stejar 19 buc, toc stejar 2 buc ff.nr...../10.07.2001 în valoare totală de lei;
- parchet stejar calasa „A COSTA”, pervaz stejar în valoare totală de lei ff.nr...../13.07.2001;
- parchet stejar calasa „A COSTA” ff.nr...../17.07.2001 în valoare totală de lei;
- parchet stejar calasa A COSTA ff.nr...../23.07.2001 în valoare totală de lei;
- gleturi interioare și zugrăveli ff.nr...../31.07.2001 în valoare totală de lei;
- tavan ghips carton și Armstrong ff.nr...../01.08.2001 în valoare totală de lei;
- prestații conform deviz ff.nr...../23.08.2001 în valoare totală de lei;
- plată parțială contract nr..../26.02.2001 ff.nr...../23.08.2001 în valoare totală de lei;

Contestatoarea susține că aceste facturi reprezintă contravaloare reparații sediu și nu cheltuieli de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și drepturilor amortizabile, așa cum reține organul de control invocând art.16 alin.(4) lit.g) din OG. nr.73/1999.

În ceea ce privește aplicarea de către organul de control, în această situație, a prevederilor art.7 lit.d) din HG. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat, modificată, conform cărora lucrările de reparații care au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali sunt de natura mijloacelor fixe amortizabile, contestatoarea susține că aceste intervenții nu au efectele prevăzute de actul normativ, pentru a fi nedeductibile.

În anul 2002 societatea civilă de avocați a încheiat contractul de leasing operațional nr...../20.09.2002, în baza căruia a plătit un avans în sumă de lei reprezentând 30% din valoarea de achiziție a unui număr de trei autovehicole.

Valoarea avansului plătit a fost dedusă integral din veniturile obținute în cursul anului 2002.

În anul 2004 societatea încheie un alt contract de leasing operațional nr...../01.07.2004, în baza căruia a plătit un avans în sumă de lei. Valoarea avansului plătit a fost dedusă integral din veniturile obținute în cursul anului 2004.

Organul de inspecție fiscală a considerat că suma de lei, reprezentând contravaloarea celor 14 facturi fiscale, reprezintă cheltuieli aferente construcției sediului asociației, recuperate prin amortizare și nu cheltuieli cu reparațiile, deductibile într-o singură tranșă, așa cum au fost considerate de contribuabil, iar cheltuielile aferente avansurilor plătite în baza celor două contracte de leasing operațional, nu sunt deductibile integral la data plății, ci au fost eşalonate pe

durata contractului de leasing, procedând astfel la recalcularea bazelor de impunere aferente anilor 2002-2005.

Pentru obligațiile de plată suplimentare, organul de inspecție fiscală a emis, pentru fiecare an în parte, iar în cadrul anului pentru fiecare asociat în parte, Decizii de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, astfel:

- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2001 și suma de lei dobânzi și majorări - **F..... D....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2002 și suma de lei dobânzi și majorări - **F..... D....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2003 - **F..... D.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2004 - **F..... D.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2005 - **F..... D.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2001 și suma de **lei** dobânzi și majorări - **P..... A.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2002 și suma de **lei** dobânzi și majorări - **P..... A.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2003 - **P..... A.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2004 - **P..... A.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2005 - **P..... A.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2001 și suma de lei dobânzi și majorări - **G..... G.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2002 și suma de lei dobânzi și majorări - **G..... G.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2003 - **G..... G.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2004 - **G..... G.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2005 - **G..... G.....;**

Petenta contestă recalcularea bazei de impunere aferentă anilor 2001, 2002, 2003, 2004 și 2005 în ceea ce privește cheltuielile cu serviciile și materialele de construcție și ratele inițiale de leasing, considerând ca nelegale constatările organelor de inspecție fiscală iar pentru impozitul pe venit

stabilit suplimentar pentru anul 2001 invocă excepția prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Totodată, în urma verificării efectuate de către organele de inspecție fiscală s-a constatat că în data de 18.09.2002 S.C.A. „CONSTANTA” a depășit plafonul de scutire de la plata TVA, situație în care, începând cu data de 03.10.2002 îndeplinea condițiile pentru a deveni plătitoare de TVA conform dispozițiilor art.29 lit.A a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

Asociația nu a întreprins demersurile necesare în vederea înregistrării ca plătitor de TVA de la această dată și în consecință, în timpul controlului, pentru perioada 03.10.2002-14.08.2003, organul de inspecție a stabilit ca obligație de plată suplimentară **TVA în cuantum de lei** și accesorii aferente perioadei **25.11.2002-30.03.2007** constând în **dobânzi și majorări de întârziere de lei și penalități în sumă de lei.**

Pentru aceste obligații de plată suplimentare, organul de inspecție fiscală a emis **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../30.03.2007.**

Petenta contestă și TVA împreună cu accesorii stabilite în sarcina sa pe motiv că societatea civilă nu avea personalitatea juridică și nu putea fi subiect de drept fiscal.

Cauza supusă soluționării este dacă S.C.A. „CONSTANTA” datorează impozit pe venit în sumă de lei și accesorii aferente în cuantum total de lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, repartizate în mod egal în sarcina celor trei asociați, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei cu accesorii aferente în cuantum total de lei.

I. Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru anul 2001.

În drept, pentru anul 2001 referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, aplicabile speței sunt prevederile art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal aprobată prin Legea Nr.64 din 15 aprilie 1999 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal:

"ART. 21

Dreptul organelor de control fiscal de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și de a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale în condițiile prevăzute de lege."

Față de prevederile legale mai sus menționate, termenul de prescripție pentru stabilirea de diferențe la impozitul pe venit, în cazul în care s-au emis decizii de impunere anuale, curge de la data comunicării contribuabilului a deciziei de impunere.

În speță, cei trei asociați au depus Declarația anuală de venit pentru asociațiile fără personalitate juridică pentru anul 2001 în data de **14.03.2002**, iar organul fiscal a comunicat Deciziile de impunere anuală pentru persoane fizice române cu domiciliul în România pe anul 2001 nr..... - F..... D....., nr..... - P..... A..... și nr..... - G..... G....., **în data de 12.11.2002**, așa cum rezultă din documentele comunicate de A.F.P. Constanța.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, pentru impozitul pe venit aferent anului 2001, prescripția dreptului organului de control fiscal de a stabili obligații suplimentare a început să curgă de la data de 12.11.2002 (data comunicării deciziilor de impunere anuală) și se va împlini la data de 12.11.2007.

Astfel se reține că, stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare aferente anului 2001, în sarcina contestatoarei, prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală aferente anului 2001, s-a făcut la data de 30.03.2007, deci înainte de împlinirea termenului de prescripție.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a procedat corect stabilind obligații fiscale suplimentare aferente anului 2001, în data de 30.03.2007, deoarece nu a fost depășit termenul de prescripție.

Față de cele prezentate se reține ca fiind neîntemeiată susținerea contestatoarei potrivit căreia termenul de prescripție a expirat în data de 01.01.2007.

II. Referitor la tratamentul fiscal al cheltuielilor cu amenajarea sediului.

În drept, cu privire la definiția mijloacelor fixe amortizabile, conform prevederilor **art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale**, republicată în MO nr.242/1999:

"ART.4

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloace fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix."

Conform prevederilor **pct.7 alin.1 lit.d) și alin.3 din H.G. nr.909/1997** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997, **modificat prin H.G. nr.568/2000 și ale pct.9** din același act normativ:

"7.Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurile menționate la art.4 din lege, astfel:

(...)

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării, și care majorează valoarea de intrare a acestora.

(...)

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

9.Nu sunt considerate mijloace fixe bunurile menționate la art.6 din lege.

Motoarele, aparatele și alte subansambluri ale mijloacelor fixe, destinate înlocuirii componentelor uzate, sunt incluse în categoria de lucrări și reparații.

***Cheltuielile privind reparațiile** de orice fel, ce se fac la mijloacele fixe, au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate.(...)"*

Din coroborarea textelor legale citate mai sus, rezultă faptul că investițiile care conduc la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali cu efectul sporirii gradului de confort și ambient, sunt lucrări de modernizare și majorează valoarea de intrare a clădirii.

În speță, S.C.A. „CONSTANTA”, a efectuat în anul 2001, lucrări de modernizare a sediului pe care îl deține pe cabinet și a dedus într-o singură tranșă, din venitul brut realizat, contravaloarea materialelor de construcție folosite.

Susținerile petentei potrivit cărora aceste materiale și servicii nu au îmbunătățit parametri tehnici inițiali, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece având în vedere denumirea și calitatea materialelor folosite (tâmplărie PVC cu geam termopan, parchet stejar clasa "A COSTA ", uși stejar, tavan rigips, gleturi interioare și zgrăveli, servicii de înlocuit și reparații, așa cum rezultă din facturile fiscale existente la dosarul cauzei), acestea conduc la sporirea gradului de confort și ambient și implicit la mărirea duratei de funcționare a spațiilor respective, îndeplinind astfel condițiile impuse de prevederile H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată prin H.G. nr.568/2000.

Astfel, aceste lucrări sunt de modernizare, deci sunt investiții asimilate mijloacelor fixe, care după lege măresc valoarea mijlocului fix și se includ pe cheltuieli eșalonat în

funcție de durată normală de funcționare sub forma cheltuielilor cu amortizarea.

Organul de soluționare constată că articolele de lege, referitor la încadrarea lucrărilor de amenajare și modernizare a spațiului, sunt precise și nu lasă loc interpretării contribuabilului care nu-și probează susținerile.

Mai mult având în vedere prevederile legale referitoare la cheltuielile cu reparațiile, acestea au ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate și nu mărirea gradului de ambient.

Referitor la susținerile petentei că organul de control nu a admis amortizările conform duratelor de folosință, organul de soluționare constată că, într-adevăr în Raportul de inspecție fiscală nu a fost făcută mențiunea că în timpul controlului a fost calculată amortizarea aferentă acestor modernizări, însă se face precizarea că aceste cheltuieli sunt supuse amortizării conform art.7 lit.d) din HG. nr.909/1997, și se constată și o diferență de lei, între valoarea totală a facturilor de lei și valoarea cheltuielilor considerate nedeductibile de lei, ceea ce conduce la concluzia că a fost calculată cheltuiala cu amortizarea.

Din aceste motive punctul de vedere al organului de control este corect, iar contestația petentei se va respinge ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

III. Referitor la tratamentul fiscal al ratelor inițiale de leasing.

În drept, în ceea ce privește contractele de leasing, prevederile art.1¹ din Ordonanța Guvernului nr.51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, modificată și completată prin Lg. nr.99/1999 privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice, stipulează:

"ART. 1¹

În înțelesul prezentei ordonanțe, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) *valoare de intrare reprezintă valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție;*

b) *valoare totală reprezintă valoarea totală a ratelor de leasing la care se adaugă valoarea reziduală;*

c) *valoare reziduală reprezintă valoarea la care, la expirarea contractului de leasing, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului către utilizator;*

d) *rata de leasing reprezintă:*

- *în cazul leasingului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului și a dobânzii de leasing. Dobânda de leasing reprezintă rata medie a dobânzii bancare pe piața românească;*

- *în cazul leasingului operațional, cota de amortizare calculată în conformitate cu actele normative în vigoare și un beneficiu stabilit de către părțile contractante;*

e) *leasing financiar este operațiunea de leasing care îndeplinește una sau mai multe dintre următoarele condiții:*

1. *riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului din momentul încheierii contractului de leasing;*

2. *părțile au prevăzut expres că la expirarea contractului de leasing se transferă utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului;*

3. *utilizatorul poate opta pentru cumpărarea bunului, iar prețul de cumpărare va reprezenta cel mult 50% din valoarea de intrare (piața) pe care acesta o are la data la care opțiunea poate fi exprimată;*

4. *perioada de folosire a bunului în sistem de leasing acoperă cel puțin 75% din durata normată de utilizare a bunului, chiar dacă, în final, dreptul de proprietate nu este transferat;*

f) *leasing operațional este operațiunea de leasing care nu îndeplinește nici una dintre condițiile prevăzute la lit. e)."*

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor efectuate de utilizator în cazul unui contract de leasing, Normele metodologice de aplicare a OG. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin HG. nr.44/2003, referitor la art.16 din ordonanță, pct.2 alin.2 și alin.3 liniuța 22, prevăd:

„Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) *să fie efectuate în interesul direct al activității;*

b) *să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;*

c) ***să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.***

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;"

Aceste prevederi au fost preluate și de pct.53 și 54 din HG. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Lg. nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la art.49 din lege.

Din prevederile legale mai sus menționate, rezultă faptul că, una dintre condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o cheltuială pentru a putea fi dedusă, este aceea că trebuie să fie cuprinsă în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite. În cazul leasingului operațional sunt cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate de utilizator reprezentând chiria.

În speță, din analiza deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentar stabilite de inspecția fiscală aferente anilor 2002 și 2004 se constată următoarele:

-**pentru anul 2002** Deciziile de impunere nr...../30.03.2007 - F..... D....., nr...../30.03.2007 - P..... A..... și nr...../30.03.2007 - G..... G....., cuprind ca bază impozabilă stabilită suplimentar suma de lei și impozitul pe venit aferent de lei la care se adaugă dobânzi și majorări de lei.

Baza de impunere suplimentară de lei a rezultat din repartizarea, pe cei trei asociați, a sumei de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile, compusă din lei rată inițială leasing și lei cheltuieli cu TVA pentru care în timpul controlului a fost acordată deductibilitatea.

-**pentru anul 2004** Deciziile de impunere nr...../30.03.2007 - F..... D....., nr...../30.03.2007 - P..... A..... și nr...../30.03.2007 - G..... G....., cuprind ca bază impozabilă stabilită suplimentar suma de lei, deci se modifică baza de impunere în minus, fără a se opera însă, și cheltuielile în sumă de lei (..... lei: 3), stabilite ca nedeductibile în timpul controlului, prin Raportul de inspecție fiscală nr...../30.03.2007.

Pentru această sumă contestația rămâne fără obiect.

În ceea ce privește anul 2002 se constată că, S.C.A. "CONSTANTA" a dedus corect rata inițială de leasing operațional plătită în cursul anului în sumă totală de lei, deoarece în cazul unui utilizator care obține venituri din activități independente, ratele de leasing operațional (avansul), sunt deductibile **în exercițiul financiar al anului în cursul căruia au fost plătite**, nemaexistând posibilitatea deducerii în exercițiile financiare următoare.

Astfel, pentru suma de lei reprezentând avans leasing operațional, societatea civilă de avocați "CONSTANTA" **nu datorează diferență de impozit pe venit**, motiv pentru care deciziile de impunere se vor desființa în vederea refacerii.

IV. Referitor la obligația înregistrării ca plătitor de TVA.

În drept, referitor la persoana impozabilă din punct de vedere a plății TVA și la plafonul de scutire art.2(1)și (3) și art.9(3) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată stipulează:

„ ART. 2

(1) **În sensul prezentei legi, prin persoană impozabilă se înțelege orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități.**

(...)

(3) **În sensul prezentei legi, nu acționează de o manieră independentă angajații sau orice alte persoane care sunt legate de un angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care stabilesc relația angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și responsabilitățile angajatorului.**

Art.9

(3) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată activitățile **persoanelor impozabile** cu venituri din operațiuni taxabile declarate sau, după caz, realizate anual, de până la 1,5 miliarde lei inclusiv. În situația realizării unor venituri superioare plafonului de impozitare de 1,5 miliarde lei în cursul unui an fiscal, persoanele impozabile au obligația să solicite înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile legale în vigoare. După înscrierea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată persoanele impozabile respective nu mai beneficiază de scutire chiar dacă ulterior realizează venituri inferioare plafonului de 1,5 miliarde lei.”

Din prevederile legale citate mai sus rezultă faptul că, persoana impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care **efectuează de o manieră independentă** activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor cheltuieli.

Nu acționează de o manieră independentă, deci nu sunt persoane impozabile, **angajații sau orice alte persoane care sunt legate de un angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice** care stabilesc relația angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și responsabilitățile angajatorului.

Art.67 alin.(5) din HG. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, prevede:

„(5) Pentru persoanele impozabile care, potrivit legii, îndeplinesc condițiile de plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dar nu au depus declarație de înregistrare fiscală sau, după caz, declarație de mențiuni, în vederea luării în evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organele fiscale vor proceda astfel:

a) vor stabili diferența dintre taxa pe valoarea adăugată la care persoana impozabilă ar fi avut drept de deducere, conform documentelor legale aferente achizițiilor de bunuri și/sau de servicii, și taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi avut obligația să o colecteze, aferentă bunurilor livrate și serviciilor prestate;

b) în situația în care, potrivit metodologiei prevăzute la lit. a), rezultă o diferență de taxă datorată bugetului de stat, vor calcula majorările și penalitățile de întârziere legale pentru întârzierea plății, vor aplica sancțiunile prevăzute de lege și vor lua măsuri pentru intrarea în legalitate.”

În speță, se reține că Decizia de impunere nr...../30.03.2007 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, a fost emisă de A.F.P. Constanța în urma verificării activității desfășurate de către S.C.A. "CONSTANTA" în perioada iunie 2002-14 august 2003, cu privire la depășirea plafonului de scutire a TVA de 150.000 lei(RON).

Potrivit dispozițiilor legale în materie de TVA, mai sus citate, aplicabile speței, se reține că, încă de la apariția Lg.

nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, societatea civilă profesională este persoana impozabilă și nu asociații acesteia, așa cum greșit s-a înțeles de către contribuabilul verificat, iar adresa nr.264565/26.06.2006 emisă de M.F.P., menționată de contestatoare, nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece aceasta se adresează Uniunii Naționale a Notarilor Publici și nu Uniunii Avocaților din România.

Mai mult, **Decizia nr.10/08.12.2003 pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată, publicată în MO. nr.65/26.01.2004**, la art.II prevede:

"O asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică, precum societățile civile profesionale și cabinetele asociate de avocați sau notari, se consideră a fi persoană impozabilă pentru acele activități economice desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației ori al organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune. În această situație se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată asociația sau organizația, care trebuie să respecte toate prevederile legale în domeniul taxei pe valoarea adăugată, (...)."

Față de cele prezentate, se reține ca organul de control a procedat corect stabilind TVA în sarcina societății profesionale, motiv pentru care contestația petentei pentru acest capăt de cerere este neîntemeiată.

În ceea ce privește modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată colectată, se constată că organul de control a calculat corect această taxă prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor realizate, deoarece conform prevederilor art.67 alin.(5) din HG. nr.598/2002 în situația în care persoanele impozabile îndeplinesc condițiile de plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dar nu au depus declarație de mențiuni, în vederea luării în evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organele fiscale vor stabili diferența dintre taxa pe valoarea adăugată la care persoana impozabilă ar fi avut drept de deducere, conform documentelor legale aferente achizițiilor de bunuri și/sau de servicii, și taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi avut obligația să o colecteze, aferentă bunurilor livrate și serviciilor prestate.

Față de cele prezentate organul de soluționare urmează să decidă respingerea contestației formulată de SCA "CONSTANTA" pentru acest capăt de cerere.

V.Referitor la modalitatea de calcul a penalităților de întârziere.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală rezultă faptul că, organul de control a menționat eronat OMF. nr.26/2001 pentru calculul penalităților de întârziere, atunci când a enumerat prevederile legale în baza cărora au fost calculate dobânzile, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere, deoarece actul normativ care reglementează calculul penalităților de

întârziere este **ORDONANȚĂ Nr.26 din 26 iulie 2001** pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, publicată în MO nr.470 din 16 august 2001 și care la art. 13¹ prevede :

„ Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere, a penalităților și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a majorărilor de întârziere și/sau a penalităților.”

Astfel, pentru neplata în termen a obligațiilor fiscale reprezentând TVA de plată, contribuabilul datorează accesorii. Măsura stabilită de organul de control fiind corectă, urmează să se respingă contestația petentei și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul prezentei decizii și în temeiul prevederilor art.180 și 186(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată legal formulată de S.C.A. "CONSTANTA" pentru suma de lei aferentă Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../30.03.2007, compusă din:

-..... lei TVA de plată aferentă perioadei 03.10.2002-14.08.2003;

-..... lei majorări de întârziere TVA;

-..... lei penalități de întârziere TVA.

2. Respingerea contestației ca neîntemeiată legal formulată de S.C.A. "CONSTANTA" pentru suma de lei reprezentând impozit pe venit și suma de lei dobânzi și majorări de întârziere, aferentă următoarelor decizii de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală:

- Decizia de impunere nr...../30.03.2007 pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2001 și suma de lei dobânzi și majorări - **F..... D.....**;

- Decizia de impunere nr...../30.03.2007 pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2001 și suma de lei dobânzi și majorări - **P..... A.....**;

- Decizia de impunere nr...../30.03.2007 pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2001 și suma de lei dobânzi și majorări - **G..... G.....**;

3. Desființarea următoarelor decizii de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, întocmite de reprezentanți ai A.F.P. Constanța - Serviciul Control Fiscal Persoane Fizice, pentru suma de lei impozit pe venit și lei dobânzi și penalități de întârziere:

- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2002 și suma de lei dobânzi și majorări - **F..... D.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2003 - **F..... D.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2004 - **F..... D.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2005 - **F..... D.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2002 și suma de **lei** dobânzi și majorări - **P..... A.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2003 - **P..... A.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2004 - **P..... A.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2005 - **P..... A.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2002 și suma de lei dobânzi și majorări - **G..... G.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2003 - **G..... G.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2004 - **G..... G.....;**
- Decizia de impunere **nr...../30.03.2007** pentru suma de **lei** impozit pe venit aferent anului 2005 - **G..... G.....;**

și a Raportului de inspecție fiscală nr...../30.03.2007, urmând ca organul de inspecție fiscală să încheie noi acte administrative care vor avea în vedere considerentele din cuprinsul prezentei.

Urmare celor de mai sus, în termen de 30 de zile se vor întocmi actele desființate, acestea urmând a fi transmise și Serviciului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în conformitate cu prevederile art.188 alin.2 din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și ale art.11 (1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

**SEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII,
EMILIA CRÂNGUȘ**

C.I./4EX
12.06.2007