



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 93

din 10.09.2009

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.A. din localitatea, județul,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului sub nr.din 29.07.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr.din 28.07.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 29.07.2009, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.A.** din localitatea,, județul

S.C. S.A. contestă următoarele:

- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 25.06.2009;

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 19.06.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 25.06.2009, privind suma de **....lei**, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
-lei majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.A. prin cererea formulată precizează că în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă delei și majorările de întârziere aferente delei, cheltuielile pe care organul fiscal le consideră de natura imobilizărilor corporale sunt de fapt cheltuieli de reparații, întreținere și asigurare a climatului necesar funcționării utilajelor în condiții optime și respectiv de optimizare a producției cu obținerea calității corespunzătoare, precum și cheltuieli cu ambalajele (cherestea de brad din care s-au confecționat paleți necesari livrărilor de fire în cutii pe container sau în autocamioane TIR în situațiile de grupaj cu alte mărfuri).

De asemenea, precizează că în cazul reparațiilor nu s-a modificat valoarea construcțiilor, acestea fiind efectuate pentru a menține starea minimă ce poate asigura desfășurarea producției.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei, societatea susține că articolele de lege menționate de organele de control nu se aplică în cazul în speță. Operațiunile de export efectuate prin intermediul societățilorS.R.L. și S.C.S.R.L. au ca temei legal următoarele acte normative:

- pentru perioada septembrie 2006 – decembrie 2006 sunt aplicabile prevederile art. 143 alin. (1) lit. a), c) și p) din Legea nr. 571/2003, precum și art. 4 din Ordinul nr. 1.846/2003;

- pentru perioada ianuarie 2007 – martie 2009, prevederile legale care justifică scutirea de TVA sunt: art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, art. 6 din OMFP nr. 2222/2006, art. 6 și 13 din OMFP nr. 2421/2007.

Contestatoarea precizează că așa cum reiese din Ordinul nr. 1846/2003, art. 4, OMFP nr. 2222/2006, art. 6, și OMFP nr. 2421/2007, art. 6, pe DVE se înscrie doar produsul final și nu toate materialele și serviciile înglobate în acesta, astfel încât observația organului de inspecție că pe DVE nu se găsesc fire, ci țesături sau confecții, este nejustificată.

Cu privire la calcularea și obligarea la plata vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate în sumă de lei și majorări de întârziere delei, contestatoarea consideră că organul de inspecție fiscală își depășește atribuțiile de serviciu, deoarece în baza Legii nr.

448/2006, art. 77 alin. (5), „Monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. (2) și (3) se face de către Inspekția Muncii”.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. din 19.06.2009, înregistrată la Activitatea de Inspekție Fiscală sub nr. din 25.06.2009, emisă în baza Raportului de inspekție fiscală încheiat la data de 19.06.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 25.06.2009, organele de control au stabilit că S.C. S.A. datorează bugetului se stat suma delei, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
-lei majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate.

Organele de control au constatat că în perioada verificată, 01.07.2006 – 31.03.2009, societatea a înregistrat prin conturile 6028 și 628 cheltuieli de exploatare în sumă totală delei, reprezentând contravaloare tâmplărie PVC, tâmplărie aluminiu, diverse materiale de construcții (ciment, gresie, adezivi, oțel beton, vată minerală, tablă zincată etc.) și lucrări de construcții contractate cu firme specializate, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ai sediului administrativ și a altor construcții deținute în proprietate, fără ca aceste cheltuieli să fie evidențiate în mod corespunzător și prin conturile de imobilizări corporale, respectiv fără a se efectua înregistrarea contabilă 231 = 722, pentru a nu se denatura rezultatele din activitatea de exploatare și din celelalte activități, după cum urmează:

- în anul 2006 în sumă delei, cu un impozit pe profit suplimentar de lei;
- în anul 2007 în sumă delei, cu un impozit pe profit suplimentar delei;
- în anul 2008 în sumă de lei, cu un impozit pe profit suplimentar de lei.

Organele de control invocă prevederile art. 19 alin. 1 și art. 24 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile art. 4 alin. 1 lit. d) din Legea nr. 15/1994.

În urma verificării efectuate s-a stabilit o bază de calcul suplimentară delei, cu un impozit pe profit suplimentar delei.

Pentru neplata impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de control au calculat majorări de întârziere delei.

a) În legătură cu taxa pe valoarea adăugată, organele de control au constatat că în perioada septembrie 2006 – decembrie 2006 societatea verificată a evidențiat în contabilitate și în jurnalul de TVA pentru vânzări un număr de 40 de facturi fiscale către mai mulți parteneri interni și externi, fără TVA, la rubrica TVA având mențiunea „0” și nu „scutit cu drept de deducere”, conform prevederilor legale, fără nici o argumentare legală din partea conducerii societății.

Organele de control au constatat că pentru un număr de 28 de facturi, privind S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L., ambele persoane juridice române și- SUA, în valoare delei, nu se justifică exportul (direct sau prin comision) și nici scutirea de TVA conform prevederilor legale în vigoare prin documente legale, cu următoarele mențiuni:

a. 1) - în ceea ce privește societatea S.R.L.

- are la bază Contractul de comision nr.03.01.2006, unde la pct. II art. 1 se face mențiunea că „Obiectul contractului îl constituie facilitarea sau/și executarea de către comisionar pentru comitent a exportului produselor sale specificate prin anexe la contract către toți clienții identificați de către comisionar și care cuprind descrierea și individualizarea acestora, cantitățile, prețurile, termenele de livrare și valorile cum sunt negociate de către părți”;

- facturile fiscale (interne) sunt emise către S.C. S.R.L. și fac obiectul livrării către aceasta de către S.C. S.A. a produselor sale, respectiv fire de in sau cânepă în diverse sortimente și categorii;

- conform pct. VII art. 11 din contract „firele vor fi livrate ex works comisionarului, care le va exporta”;

- plata facturilor s-a făcut de către beneficiarul de drept menționat pe facturi;

- anexele 15 – 43 prezintă în copie un număr de 10 DVE (privind S.R.L. –USA), care au anexate 9 documente de transport internațional (cu excepția DVE nr.) și a unui număr de 10 documente anexate la DVE, denumite „Specificația mărfurilor vămuite”;

- atât în DVE menționate, cât și în documentele de transport internațional apar specificate diverse cantități și sortimente de confecții textile (pantaloni sport din cânepă, articole pentru acoperit capul, încălțăminte din cânepă, cămăși din cânepă etc.) care nu sunt produse de S.C. S.A. și nu fac obiectul contractului de comision nr. 18.

- celelalte 10 anexe la DVE, denumite „Specificația mărfurilor vămuite”, nu sunt de natură să dovedească realizarea operațiunilor deoarece în acestea sunt specificate alte produse exportate decât cele specificate în DVE.

a. 2) - în ceea ce privește societatea S.R.L.:

- relația are la bază Contractul12.09.2005, unde, la punctul I – Obiectul contractului, alin. 1, se face mențiunea că S.C. S.A. va executa pentru export fire 100% cânepă, în sau amestec și le va livra exportatorului, respectiv firmei S.C. S.R.L. și fac obiectul livrării către aceasta de către S.C. S.A.;

- plata facturilor s-a făcut de către beneficiarul de drept menționat în facturi;

- în anexele 45 – 53 se prezintă în copie un număr de 9 DVE, fără nici o specificație sau altă anexă, în care (cu o singură excepție, respectiv DVE din anexa 46, în care sunt înscrise diverse cantități și sortimente de fire de cânepă și în care fac obiectul contractului de export) apar specificate diverse cantități de țesătură din cânepă sau alte confecții din cânepă, care nu sunt produse de S.C. S.A. și nu fac obiectul contractului prezentat în anexa nr. 44;

- DVE menționate nu sunt cuprinse în anexa nr. 7 col. 8 și 9 deoarece sortimentele și cantitățile specificate nu au putut fi identificate cu facturile fiscale interne emise de S.C. S.A..

a. 3) - în ceea ce privește societateaSUA:

- facturile fiscale sunt emise cătreSUA și fac obiectul livrării către această firmă de către S.C. S.A. a produselor sale finite, respectiv a unor cantități de fire de în sau cânepă în diverse sortimente și categorii;

- pentru justificarea exportului (direct) și a scutirii de TVA nu s-au prezentat documente conform prevederilor legale (factură externă, DVE);

a. 4) - pentru cele 28 de facturi (emise pe relația cu S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. șiSUA), în valoare delei, pentru care nu se justifică exportul (direct sau în comision) și în consecință nu se justifică scutirea de TVA, S.C. S.A. nu a colectat, nu a menționat în jurnalele de TVA pentru vânzări, nu a inclus în deconturile de TVA și nu a evidențiat în contabilitatea proprie TVA colectată în sumă de lei.

b) În perioada ianuarie 2007 – martie 2009, S.C. S.A. emite și evidențiază în contabilitatea proprie și în jurnalul TVA pentru vânzări un număr de 183 de facturi către mai mulți parteneri interni, externi și intracomunitari fără TVA (la rubrica TVA având mențiunea „0” și nu „scutit cu drept de deducere” sau altă mențiune, conform prevederilor legale), fără nici o argumentare legală din partea conducerii operative a societății (director general, director economic), care la solicitarea organelor de inspecție fiscală prin notele explicative răspund generic, evaziv, fără să răspundă concret și direct la întrebarea nr. 1.

Organele de inspecția au constatat că pentru un număr de 91 facturi (emise pe relația S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L., ambele persoane juridice române), în valoare totală de lei, nu se justifică exportul direct și nici scutirea de TVA.

În vederea susținerii punctului de vedere societatea a prezentat o serie de documente, ce au fost considerate de inspecție ca nerelevante în speță, după cum urmează:

b. 1) – în ceea ce privește S.C. S.R.L.:

- contract de comision nr.28.01.2007, la pct. II art. 1, se face mențiunea că „Obiectul contractului îl constituie facilitatea sau/și executarea de către comisionar pentru comitent a exportului produselor sale specificate prin anexe la contract către toți clienții identificați de către comisar și care cuprind descrierea și individualizarea acestora, cantitățile, prețurile, termenele de livrare și valorile cum sunt negociate de către părți”, valabil pentru perioada 01.01.2007 – 31.01.2008;

- contract de vânzare-cumpărare nr.04.02.2008 valabil pentru perioada 01.02.2008 – 01.08.2008, a cărui efect este faptul că livrarea firelor textile este cuprinsă în sfera operațiunilor taxabile;

- facturile fiscale sunt emise către S.C. S.R.L. și fac obiectul livrării către acesta de către S.C. S.A. a produselor sale, respectiv fire de in sau cânepă în diverse sortimente și categorii;

- plata facturilor s-a făcut de către beneficiarul de drept menționat pe facturi;

- anexele 56 și 73 prezintă în copie un număr de 18 DVE (emise pe relația S.R.L. –USA), care nu sunt cuprinse în anexa nr. 8, deoarece au specificate diverse cantități și sortimente de confecții textile (pantaloni sport din cânepă, articole pentru acoperit capul, încălțăminte de cânepă, cămăși etc.), care nu sunt produse de S.C. S.A. și nu fac obiectul contractului de comision nr.....;

- anexele nr. 74 – 89 prezintă în copie un număr de 16 documente de transport internațional AW (emise pe relația S.R.L. –USA, cu specificarea transportării unor cantități de textile), care au anexate fiecare câte o fișă de consum, purtând antetul și confirmarea societății S.R.L. în care sunt specificate consumuri de fire pentru diverse confecții textile în cantități care adunate nu coincid cu cantitățile menționate în documentele AW la care sunt anexate;

b. 2) – în ceea ce privește S.C. S.R.L.:

- contractul din 08.01.2007 – la punctul I – Obiectul contractului se face mențiunea că „S.C. S.A va executa pentru export, cu destinațiaSUA fire 100 % cânepă, in sau amestec și le va livra

exportatorului, respectiv societății S.R.L. care le va exporta către firmaSUA sub formă de fire sau încorporate în țesături și/sau confecții”;

- facturile fiscale (interne) sunt emise către S.C. S.R.L. și fac obiectul livrării către aceasta de către S.C. S.A. a produselor sale finite, respectiv cantități de fire de in sau cânepă în diverse sortimente și categorii;

- plata facturilor s-a făcut de către beneficiarul de drept menționat pe facturi;

- anexele 91 prezintă în copie centralizatorul normelor de consum, purtând antetul și confirmarea societății S.R.L., în care sunt specificate consumuri de fire pentru diverse confecții textile, la care sunt anexate un număr de 29 DVE (emise pe relația S.C. S.R.L. –USA), fără nici o specificație sau altă anexă, în care apar specificate cantități de țesătură din cânepă sau alte confecții din cânepă, care nu sunt produse de S.C. S.A.;

- DVE menționate nu sunt cuprinse în anexa nr. 8 col 9, deoarece nu au relevanță, chiar dacă ar fi avut sortimentele și respectiv cantitățile specificate nu au putut fi identificate cu facturile fiscale interne emise de S.C. S.A.;

b. 3) – pentru cele 91 de facturi (emise pe relația S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L.), în valoare de lei, pentru care nu se justifică exportul direct și în consecință nu se justifică scutirea de TVA, S.C. S.A. nu a colectat, nu a menționat în jurnalele de TVA pentru vânzări, nu a inclus în deconturile de TVA și nu a evidențiat în contabilitatea proprie TVA de colectat în sumă delei.

Organele de control precizează că pentru cele 28 de facturi menționate la „Motivele de fapt” lit. a) nu au fost respectate prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) și alin. 2) din Legea nr. 571/2003, art. 2 alin. (1), (2), (3) din Instrucțiunile de aplicare a scutirilor de TVA pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și art. 144 alin. (1) din Codul fiscal, aprobate prin Ordinul nr. 1846 din 22.12.2003.

Pentru cele 91 de facturi menționate la „Motivele de fapt” lit. b) s-a constatat că nu au fost respectate prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003, art. 12 alin. (1) și (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirilor de TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) și art. 144 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, aprobate prin Ordinul nr. 2222 din 22.12.2006.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit o bază de calcul suplimentară pentru TVA în sumă delei și o taxă pe valoarea adăugată de lei.

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar s-au calculat majorări de întârziere de lei.

În urma verificării vărsămintelor pentru persoane cu handicap neangajate pentru perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008, organele de control au stabilit suplimentar suma de lei.

Organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2007 – mai 2008 societatea nu a respectat prevederile art. 77 alin. (2) și (3) din Legea nr. 448/2006, având obligația să calculeze și să plătească la bugetul de stat contribuții lunare privind vărsămintele pentru persoanele cu handicap neangajate în sumă de lei.

Pentru neplata acestei obligații, s-au calculat majorări de întârziere delei.

S-a stabilit că nu au fost respectate prevederile art. 77 alin. (2) și (3) din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, cu modificările și completările ulterioare.

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

1. Referitor la suma delei, reprezentândlei impozit pe profit șilei accesorii aferente, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este învestită să analizeze dacă cheltuielile efectuate în sumă delei au avut ca scop modernizarea și îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, care se includ în valoarea mijloacelor fixe și care se recuperează treptat pe calea amortizării, sau au reprezentat lucrări cu reparațiile mijloacelor fixe, care au avut ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate, care se recuperează prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

În fapt, în perioada 01.07.2006 – 31.03.2009, societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă totală delei, reprezentând contravaloare tâmplărie PVC, tâmplărie aluminiu, diverse materiale de construcții (ciment, gresie, adezivi, oțel beton, vată minerală, tablă zincată etc.) și lucrări de construcții contractate cu firme specializate, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ai sediului administrativ și al altor construcții deținute în proprietate.

Contestatoarea susține că cheltuielile respective sunt de fapt cheltuieli de reparații, întreținere și asigurare a climatului necesar funcționării utilajelor în condiții optime și respectiv de optimizare a producției cu obținerea

calității corespunzătoare, precum și cheltuieli cu ambalajele (cherestea de brad din care s-au confecționat paleți necesari livrărilor de fire în cutii pe container sau în autocamioane TIR în situațiile de grupaj cu alte mărfuri).

De asemenea, precizează că în cazul reparațiilor nu s-a modificat valoarea construcțiilor, acestea fiind efectuate pentru a menține starea minimă ce poate asigura desfășurarea producției.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 24 alin.1, alin. 3 lit. d) și alin.11 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile: [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

De asemenea, la **art. 19 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal se prevede că:

„(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.”

La **art.21 alin.1** din același act normative se precizează:

„(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.”

Referitor la aplicarea acestor articole, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, la punctul 12 prevăd următoarele:

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Potrivit punctelor 209, 210, 211 și 212 din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis în baza Legii contabilități nr. 82/1991,

„209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. [...]

210. - (1) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende. [...]

211. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare;

b) venituri financiare;

c) venituri extraordinare.

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind: [...]

c) venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;”

La punctele 92, 93 și 94 din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis în baza Legii contabilități nr. 82/1991, se prevede că:

„92. - (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate. [...]

Cheltuieli ulterioare

93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate. [...]

94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

În ceea ce privește investițiile aferente clădirilor, **pct. 7 alin. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997** pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;
- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

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

Din textele de lege mai sus citate se reține că sunt considerate mijloace fixe amortizabile cheltuielile ulterioare, respectiv investițiile efectuate la mijloacele fixe existente în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial, iar pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Totodată se reține că obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În situația unei modernizări, care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o componentă a activului, iar recuperarea acestor cheltuieli se face treptat, pe calea amortizării.

În cazul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, se reține că acestea trebuie recunoscute ca o cheltuială în perioada în care sunt efectuate, deductibile la calculul impozitului pe profit la data efectuării.

Având în vedere cele de mai sus se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

În ceea ce privește cheltuielile aferente mijloacelor fixe și celor asimilate mijloacelor fixe, aceste cheltuieli se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații

de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Așadar, numai după încadrarea cheltuielilor ca fiind aferente investițiilor efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali se procedează la recuperarea acestor cheltuieli prin deducerea amortizării.

Organele de control au constatat că în perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă totală delei, reprezentând contravaloare tâmplărie PVC, tâmplărie aluminiu, diverse materiale de construcții (ciment, gresie, adezivi, oțel beton, vată minerală, tablă zincată etc.) și lucrări de construcții contractate cu firme specializate, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali al sediului administrativ și a altor construcții deținute în proprietate, fără ca aceste cheltuieli să fie evidențiate în mod corespunzător și prin conturile de imobilizări corporale și fără a se efectua înregistrarea contabilă 231 = 722, pentru a nu se denatura rezultatele din activitatea de exploatare și din celelalte activități, după cum urmează:

- în anul 2006 în sumă delei, cu un impozit pe profit suplimentar de lei;

- în anul 2007 în sumă delei, cu un impozit pe profit suplimentar delei;

- în anul 2008 în sumă de lei, cu un impozit pe profit suplimentar de lei.

Din actele de inspecție fiscală se reține că societatea a efectuat tâmplărie PVC, tâmplărie aluminiu și lucrări de construcții în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali a sediului administrativ și a altor construcții deținute în proprietate.

Potrivit anexei nr. 5 la actul de control, cheltuielile efectuate conform facturilor prezentate de societate reprezintă tâmplărie PVC, tâmplărie aluminiu, lucrări construcții (izolații), BCA, vată minerală, oțel beton, ciment etc.

Având în vedere natura cheltuielilor efectuate, respectiv izolații, tâmplărie PVC, tâmplărie aluminiu, rezultă că lucrările efectuate de societatea contestatoare sunt lucrările de modernizare, întrucât au ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Se reține că lucrările de amenajări, modernizări înregistrate pe costuri de societate reprezintă investiții efectuate la mijloacele fixe existente în

patrimoniul contribuabilului, întrucât lucrările au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali având ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

În același timp se reține că societatea nu aduce la prezenta contestație documente suplimentare din care să rezulte susținerea cauzei, respectiv că cheltuielile efectuate sunt de fapt cheltuieli de reparații, întreținere.

Potrivit **articolelor 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere că lucrările efectuate de societatea contestatoare sunt lucrări de modernizare, având ca efect sporirea gradului de confort și ambient, **se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente** contestația pentru **impozit pe profit în sumă delei și pentru accesoriile în sumă delei**, potrivit principiului de drept **"*accessorium sequitur principale*"** (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit în sumă delei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă delei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **"*accessorium sequitur principale*"** (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă delei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit în sumă delei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă delei.**

2. Referitor la suma delei, reprezentând lei TVA și lei majorări de întârziere aferente, cauza supusă soluționării este dacă pentru bunurile livrate în perioada septembrie 2006 – martie 2009, în sumă totală de lei, societatea contestatoare avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care contribuabilul nu justifică exportul și scutirea de TVA cu documentele prevăzute de lege.

În fapt, organele fiscale au constatat că **în perioada septembrie 2006 – decembrie 2006** societatea verificată a evidențiat în contabilitate și în jurnalul de TVA pentru vânzări un număr de 40 de facturi fiscale către mai mulți parteneri interni și externi, fără TVA, la rubrica TVA având mențiunea „0” și nu „scutit cu drept de deducere”, conform prevederilor legale, fără nici o argumentare legală din partea conducerii societății.

Organele de control au constatat că pentru **un număr de 28 de facturi**, privind operațiunile efectuate cu S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L., ambele persoane juridice române și firma– SUA, **în valoare delei, nu se justifică exportul (direct sau prin comision) și nici scutirea de TVA conform prevederilor legale în vigoare.**

De asemenea, au constatat că **în perioada ianuarie 2007 – martie 2009**, S.C. S.A. emite și evidențiază în contabilitatea proprie și în jurnalul TVA pentru vânzări un număr de 183 de facturi către mai mulți parteneri interni, externi și intracomunitari fără TVA (la rubrica TVA având mențiunea „0” și nu „scutit cu drept de deducere” sau altă mențiune, conform prevederilor legale), fără nici o argumentare legală din partea conducerii operative a societății (director general, director economic), care, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin notele explicative răspund generic, evaziv, fără să răspundă concret și direct la întrebarea nr. 1.

Organele de inspecția au constatat că pentru un număr de **91 facturi**, privind operațiunile efectuate cu S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L., ambele persoane juridice române, **în valoare totală de lei, nu se justifică exportul direct și nici scutirea de TVA.**

În vederea susținerii punctului de vedere societatea a prezentat organelor de inspecție o serie de documente, dar care au fost considerate de acestea ca nerelevante.

În drept, la **art. 143 alin. (1) lit. a) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, se prevăd următoarele:

„Art. 143

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său; [...]

(2) Prin norme se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată.”

În urma modificărilor ce au avut loc, **la art. 143 alin. (1) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Art. 143

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său; [...]

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că în anul 2006 sunt scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, iar începând cu anul 2007, după intrarea României în Comunitatea Europeană, sunt scutite de TVA livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de altă persoană în contul său.

Se reține că scutirea de TVA pentru exporturi se referă la bunurile livrate în afara țării și respectiv în afara Comunității.

Totodată, se reține că pentru aplicarea scutirii de taxă prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite.

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1846 /2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **aplicabil pentru anul 2006**, anexa nr. 1, Cap. 1, art. 1 alin. (1) și art. 2 alin. (1), prevede următoarele:

„CAP. 1

Aplicarea scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi, alte operațiuni similare și transportul internațional, prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - h), o) și p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

Art. 1

(1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. [...]

Art. 2

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării de către furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara țării în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. În situația în care transportul este efectuat cu mijloace proprii sau închiriate, persoana care efectuează serviciul este denumită transportator. Orice persoană care contractează servicii de transport pe care nu le realizează cu mijloace proprii sau închiriate este denumită în prezentele instrucțiuni casă de expediție.

(2) Pentru exportul efectuat în nume propriu de exportator, justificarea regimului de scutire se face cu:

a) factura fiscală și factura externă;

b) declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare.

(3) Dacă, potrivit contractului încheiat între producătorul bunurilor și exportator, expediția sau transportul bunurilor către beneficiarul extern se face direct de la producător, scutirea se aplică atât de exportator, cât și de producător.

a) Exportatorul justifică regimul de scutire pe baza documentelor prevăzute la alin. (2).

b) Producătorul bunurilor justifică regimul de scutire cu:

1. contractul încheiat cu unitatea exportatoare;

2. factura fiscală emisă către unitatea exportatoare;

3. copia de pe declarația vamală de export din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă conform reglementărilor vamale în vigoare, în care la rubrica 31 se înscrie denumirea producătorului și localitatea. În situația în care există mai mulți producători care trebuie menționați în declarația vamală de export se înscrie "conform anexei conținând producătorii - localitatea". Anexa se certifică prin semnătură și ștampilă de către declarant și se atașează la declarația vamală de export, nefiind necesară viza organului vamal.

(4) Pentru exportul realizat prin comisionari care acționează în nume propriu, dar în contul unui comitent din țară, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică atât de către comisionar, cât și de către comitent. Comisionarul, care este exportatorul bunurilor în sensul taxei pe valoarea adăugată, justifică scutirea cu documentele prevăzute la

alin. (2), inclusiv în situația în care, potrivit prevederilor contractuale, comisionul este facturat separat comitentului. Comitentul justifică scutirea cu următoarele documente:

a) contractul încheiat cu comisionarul, din care să rezulte cantitățile de bunuri, precum și data la care trebuie efectuat exportul;

b) copia de pe declarația vamală de export pentru care autoritatea vamală a acordat liberul de vamă și copia de pe lista-anexă la declarația vamală, în care comisionarul a înscris denumirea comitentului. Aceste documente sunt prezentate obligatoriu la termenele prevăzute în contract pentru efectuarea exportului. Scutirea cu drept de deducere se aplică și în perioada în care comitentul nu este în posesia copiei de pe declarația vamală de export;

c) **factura fiscală emisă de comitent către comisionar.”**

Pentru perioada **ianuarie 2007 – martie 2009**, sunt aplicabile prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 2222 / 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde la art. 1 alin. (1) și art. 2 alin. (1) și (2) se prevăd următoarele:

„Art. 1

(1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. [...]

Art. 2

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului, care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la un transportator ori la o casă de expediție.

(2) Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.”

Se reține că pentru a beneficia de scutire de TVA contribuabilii au obligația **justificării exportului produselor** cu documentele prevăzute de prevederile legale menționate și a respectării procedurii și îndeplinirii condițiilor cerute de lege.

Totodată, se reține că se acordă scutirea de TVA pentru acele produse pentru care contribuabilul face dovada expedierii acestora în afara țării, în anul 2006, sau în afara Comunității, începând cu 01.01.2007.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că în perioada septembrie 2006 – decembrie 2006 societatea verificată nu justifică operațiunile de export și scutirea de TVA efectuate în baza unui număr de 28 de facturi, în valoare delei, pentru care organele de control au stabilit că datorează suplimentar la bugetul de stat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, iar în perioada ianuarie 2007 – martie 2009 nu justifică operațiunile de export și scutirea de TVA efectuate în baza unui număr de 91 de facturi, în valoare de lei, pentru care organele de control au stabilit că datorează suplimentar la bugetul de stat o taxă pe valoarea adăugată în sumă delei, după cum urmează:

A. Pentru perioada septembrie 2006 – decembrie 2006

Lei

Nr. crt	DENUMIRE BENEFICIAR	NR. ȘI DATA FACTURII	VALAORE FACTURĂ (LEI)	DECLARAȚIE VAMALĂ DE EXPORT	VALAORE EXPORT NECONFIR	TVA COLEC TAT
---------	---------------------	----------------------	-----------------------	-----------------------------	-------------------------	---------------

					MATA	
1	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
2	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
3	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
4	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
5	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
6	.....SUA	.....	.....	.....	.....	.....
7	.....SUA	.....	.....	.....	.....	.....
8	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
9	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
10	..... .....	.....	.....	.....	.....	.....
11	..... .....	.....	.....	.....	.....	.....
12	..... .....	.....	.....	.....	.....	.....
13	..... .....	.....	.....	.....	.....	.....
14	..... .....	.....	.....	.....	.....	.....
15	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
16	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
17	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
18	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
19	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
20	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
21	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
22	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
23	..... .....	.....	.....	.....	.....	.....
24	..... .....	.....	.....	.....	.....	.....
25	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
26	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....	.....	.....
27	..... .....	.....	.....	.....	.....	.....
28	..... .....	.....	.....	.....	.....	.....
TOTAL GENERAL					.....	.....

Organele de control au constatat că în cazul contractelor de comision S.C. S.A. a livrat societăților beneficiare din România, respectiv S.C. S.R.L. și S.C., diverse sortimente de fir de in sau cânepă, dar care la export au livrat diverse sortimente de țesături sau confecții.

Totodată, în cazul vânzărilor directe la export, respective către firmaSUA, organele de control au constatat că societatea nu deține facturi externe și că exportul nu este confirmat de beneficiar.

a) - În urma verificării efectuate pentru **perioada septembrie 2006 – decembrie 2006** organele de control au constatat că:

a. 1) - în ceea ce privește operațiunile efectuate cu societatea S.R.L.

- au la bază Contractul de comision nr.03.01.2006, unde la pct. II art. 1 se face mențiunea că „Obiectul contractului îl constituie facilitarea sau/și executarea de către comisionar pentru comitent a exportului produselor sale specificate prin anexe la contract către toți clienții identificați de către comisionar și care cuprind descrierea și individualizarea acestora, cantitățile, prețurile, termenele de livrare și valorile cum sunt negociate de către părți”;

- facturile fiscale (interne) emise de S.C. S.A. către S.C. S.R.L. au ca obiect livrarea de fire de in sau cânepă în diverse sortimente și categorii;

- conform pct. VII art. 11 din contract „firele vor fi livrate ex works comisionarului, care le va exporta”;

- plata facturilor s-a făcut de către beneficiarul de drept menționat pe facturi;

- societatea deține 10 DVE (privind S.R.L. –USA), care au anexate 9 documente de transport internațional (cu excepția DVE nr.) și a unui număr de 10 documente anexate la DVE, denumite „Specificația mărfurilor vămuite”;

- atât **în DVE** menționate, cât și în documentele de transport internațional **apar specificate diverse cantități și sortimente de confecții textile** (pantaloni sport din cânepă, articole pentru acoperit capul, încălțăminte din cânepă, cămăși din cânepă etc.) **care nu sunt produse de S.C. S.A. și nu fac obiectul contractului de comision nr. 18;**

- celelalte 10 anexe la DVE, denumite „Specificația mărfurilor vămuite”, nu sunt de natură să dovedească realizarea operațiunilor deoarece în acestea sunt specificate alte produse exportate decât cele specificate în DVE.

a. 2) - în ceea ce privește operațiunile efectuate cu firma S.R.L.:

- au la bază Contractul12.09.2005, unde, la punctul I – Obiectul contractului, alin. 1, se face mențiunea că S.C. S.A. va executa pentru **export fire 100% cânepă, în sau amestec** și le va livra exportatorului, respectiv firmei S.C. S.R.L.;

- plata facturilor s-a făcut de către beneficiarul de drept menționat în facturi;

- societatea prezintă în copie un număr de 9 DVE, fără nici o specificație sau altă anexă, în care (cu o singură excepție, respectiv DVE din anexa 46, în care sunt înscrise diverse cantități și sortimente de fire de cânepă și în care fac obiectul contractului de export) **apar specificate diverse cantități de țesătură din cânepă sau alte confecții din cânepă**, care nu sunt produse de S.C. S.A. și nu fac obiectul contractului prezentat în anexa nr. 44;

- sortimentele și cantitățile specificate în DVE menționate nu au putut fi identificate în facturile fiscale interne emise de S.C. S.A..

a. 3) - în ceea ce privește operațiunile efectuate cu firma

.....SUA:

- facturile fiscale sunt emise cătreSUA și fac obiectul livrării către această firmă de către S.C. S.A. a produselor sale finite, respectiv a unor cantități de fire de în sau cânepă în diverse sortimente și categorii;

- **pentru justificarea exportului (direct) și a scutirii de TVA nu s-au prezentat documente conform prevederilor legale (factură externă, DVE).**

Din cele prezentate rezultă că pentru operațiunile efectuate în perioada septembrie 2006 – decembrie 2006 cu S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. și firmaSUA, în baza celor 28 de facturi, în valoare delei, S.C. S.A. nu justifică exportul (direct sau în comision) și în consecință nu se justifică scutirea de TVA.

Având în vedere că pentru perioada septembrie 2006 – decembrie 2006 S.C. S.A. nu justifică cu documentele prevăzute de lege că a livrat la export produsele înscrise în facturile menționate, rezultă că acesta nu beneficiază de scutire de TVA pentru livrările în sumă delei, acesta având obligația colectării și plății la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei.

B. Pentru perioada ianuarie 2007 – martie 2009 organele de control au constatat că societatea verificată a livrat următoarele produse pentru care nu justifică exportul, societatea având obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă:

Lei

Nr. crt.	DENUMIRE BENEFICIAR	NR. ȘI DATA FACTURII	VALAORE EXPORT NECONFIRMATĂ	TVA DE COLECTAT
1	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
2	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
3	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
4	.....	.....	.....	.....
5	.....	.....	.....	.....
6	.....	.....	.....	.....
7	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
8	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
9	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
10	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
11	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
12	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
13	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
14	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
15	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
16	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
17	.....	.....	.....	.....
18	.....	.....	.....	.....
19	.....	.....	.....	.....
20	.....	.....	.....	.....
21	.....	.....	.....	.....
22	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
23	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
24	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
25	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
26	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
27	.....	.....	.....	.....
28	.....	.....	.....	.....
29	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
30	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
31	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
32	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
33	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
34	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
35	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
36	.....	.....	.....	.....
37	.....	.....	.....	.....
38	.....	.....	.....	.....
39	.....	.....	.....	.....
40	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
41	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
42	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
43	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
44	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
45	.....	.....	.....	.....
46	.....	.....	.....	.....
47	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
48	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
49	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
50	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
51	.....	.....	.....	.....
52	.....	.....	.....	.....
53	.....	.....	.....	.....
54	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
55	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....

56	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
57	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
58	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
59	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
60	.....	.....	.....	.....
61	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
62	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
63	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
64	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
65	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
66	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
67	.....	.....	.....	.....
68	.....	.....	.....	.....
69	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
70	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
71	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
72	.....	.....	.....	.....
73	.....	.....	.....	.....
74	.....	.....	.....	.....
75	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
76	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
77	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
78	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
79	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
80	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
81	.....	.....	.....	.....
81	.....	.....	.....	.....
83	..... S.R.L. ....	.....	.....	.....
84	.....	.....	.....	.....
85	.....	.....	.....	.....
86	.....	.....	.....	.....
87	.....	.....	.....	.....
88	.....	.....	.....	.....
89	.....	.....	.....	.....
90	.....	.....	.....	.....
91	.....	.....	.....	.....
TOTAL GENERAL			.....	.....

Organele de control au constatat că în perioada ianuarie 2007 – martie 2009, S.C. S.A. a emis și evidențiat în contabilitate și în jurnalul TVA pentru vânzări un număr de 183 de facturi către mai mulți parteneri interni, externi și intracomunitari fără TVA (la rubrica TVA având mențiunea „0” și nu „scutit cu drept de deducere” sau altă mențiune, conform prevederilor legale), fără nici o argumentare legală din partea conducerii operative a societății (director general, director economic), care la solicitarea organelor de inspecție fiscală prin notele explicative răspund generic, evaziv, fără să răspundă concret și direct la întrebarea nr. 1.

Organele de inspecția au constat că pentru un număr de 91 facturi, emise către S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L., ambele persoane juridice române, în valoare totală de lei, S.C. S.A. nu justifică exportul direct și implicit nici scutirea de TVA.

În vederea susținerii punctului de vedere societatea a prezentat o serie de documente, ce au fost considerate de inspecție ca nerelevante în speță, după cum urmează:

b. 1) – în ceea ce privește operațiunile efectuate către S.C. S.R.L.:

- în Contractul de comision nr.28.01.2007, la pct. II art. 1, se face mențiunea că „Obiectul contractului îl constituie facilitatea sau/și executarea de către comisionar pentru comitent a exportului produselor sale specificate prin anexe la contract către toți clienții identificați de către comisar și care cuprind descrierea și individualizarea acestora, cantitățile, prețurile, termenele de livrare și valorile cum sunt negociate de către părți”, valabil pentru perioada 01.01.2007 – 31.01.2008;

- Contractul de vânzare-cumpărare nr.04.02.2008 valabil pentru perioada 01.02.2008 – 01.08.2008, a cărui efect este faptul că livrarea firelor textile este cuprinsă în sfera operațiunilor taxabile;

- facturile fiscale sunt emise de **S.C. S.A.** către S.C. S.R.L. și fac obiectul **livrării produselor** aparținând societății S.A., **respectiv fire de in sau cânepă în diverse sortimente și categorii;**

- plata facturilor s-a făcut de către beneficiarul de drept menționat pe facturi;

- societatea prezintă în copie un număr de 18 **DVE**, privind operațiunile efectuate de S.C. S.R.L. cuUSA, **în care sunt specificate diverse cantități și sortimente de confecții textile** (pantaloni sport din cânepă, articole pentru acoperit capul, încălțăminte de cânepă, cămăși etc.), **care nu sunt produse de S.C. S.A.** și nu fac obiectul Contractului de comision nr.....;

- societatea prezintă în copie un număr de 16 documente de transport internațional AW , privind operațiunile efectuate de S.R.L. cuși - USA, cu specificarea transportării unor cantități de textile, care au anexate fiecare câte o fișă de consum, purtând antetul și confirmarea societății S.R.L. în care sunt specificate consumuri de fire pentru diverse confecții textile în cantități care adunate nu coincid cu cantitățile menționate în documentele AW la care sunt anexate;

b. 2) – în ceea ce privește operațiunile efectuate cu S.C. S.R.L.:

- în Contractul din 08.01.2007 – la punctul I – Obiectul contractului se face mențiunea că „**S.C. S.A va executa pentru export**, cu destinațiaSUA **fire 100 % cânepă, in sau amestec și le va livra exportatorului**, respectiv societății S.R.L. care le va exporta către firmaSUA sub formă de fire sau încorporate în țesături și/sau confecții”;

- facturile fiscale (interne) sunt emise către S.C. S.R.L. și fac obiectul livrării către aceasta de către S.C. S.A. a produselor sale finite, respectiv cantități de fire de in sau cânepă în diverse sortimente și categorii;

- plata facturilor s-a făcut de către beneficiarul de drept menționat pe facturi;

- societatea prezintă în copie centralizatorul normelor de consum, purtând antetul și confirmarea societății S.R.L., în care sunt specificate consumuri de fire pentru diverse confecții textile, la care sunt anexate un număr de 29 DVE (privind operațiunile efectuate cu S.C. S.R.L. șiUSA), fără nici o specificație sau altă anexă, în care apar specificate cantități de țesătură din cânepă sau alte confecții din cânepă, dar care nu sunt produse de S.C. S.A.;

- DVE menționate nu au relevanță, chiar dacă ar fi cuprins sortimentele și respectiv cantitățile specificate, nu au putut fi identificate cu facturile fiscale interne emise de S.C. S.A..

Din cele prezentate se reține că pentru cele 91 de facturi, privind operațiunile efectuate în perioada ianuarie 2007 – martie 2009 cu S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L., în valoare de lei, S.C. S.A. nu justifică exportul direct și în consecință nu se justifică scutirea de TVA.

Având în vedere că pentru perioada ianuarie 2007 – martie 2009 S.C. S.A. nu justifică cu documentele prevăzute de lege că a livrat la export produsele sale, respectiv produsele ce au fost livrate celor două societăți din România (S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L.), rezultă că acesta nu beneficiază de scutire de TVA pentru livrările în sumă de lei, drept pentru care avea obligația colectării și plății la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă delei.

Potrivit **art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care pentru întreaga perioadă verificată își păstrează în esență același conținut, „**(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.**”

Din cele prezentate se reține că S.C. S.A. nu justifică exportul produselor sale cu documentele menționate de prevederile legale și nu face dovada respectării procedurii și îndeplinirii condițiilor cerute de lege, motiv pentru care societatea contestatoare avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă acelor livrări și a plății la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei.

Prin contestația formulată, societatea susține că în perioada septembrie 2006 – decembrie 2006 sunt aplicabile prevederile art. 143 alin. (1) lit. a), c) și p) din Legea nr. 571/2003, precum și art. 4 din Ordinul nr. 1.846/2003.

La art. 143 alin. (1) lit. a), c) și p) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru anul 2006, invocat de contestatoare, se prevăd următoarele:

„Art. 143

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare și pentru transportul internațional

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara țării, de către furnizor sau de altă persoană în contul său; [...]

c) prestările de servicii, inclusiv transportul și prestările de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimuri vamale suspensive, cu excepția prestărilor de servicii scutite, potrivit art. 141; [...]

p) prestările de servicii efectuate de intermediari care acționează în numele sau în contul unei alte persoane, atunci când intervin în operațiuni prevăzute de prezentul articol.”

Totodată, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1846 /2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru anul 2006, anexa nr. 1, Cap. 1, art. 4 invocat de contestatoare, prevede următoarele:

„Art. 4

(1) În situația în care beneficiarul stabilit în străinătate, în vederea obținerii unui produs final, contractează livrări de bunuri și/sau prestări de servicii cu fiecare unitate care concură la realizarea produsului final, scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică de fiecare unitate potrivit prevederilor prezentului articol, în baza art. 143 alin. (1) lit. a), c) și p) din Legea nr. 571/2003.

(2) Exportul bunurilor poate fi efectuat de oricare dintre unitățile care au participat la realizarea produsului final, precum și de către un intermediar.

(3) Predarea bunurilor între unitățile care concură la realizarea produsului final se efectuează din dispoziția beneficiarului extern, potrivit prevederilor contractuale, pe baza avizului de însoțire a mărfii cu mențiunea "nu se facturează".

(4) Unitățile care efectuează livrări de bunuri care sunt încorporate în produsul final, inclusiv ambalajele, justifică scutirea cu următoarele documente:

a) contractul încheiat cu beneficiarul extern, din care să rezulte cantitățile de bunuri și unitățile la care se face predarea acestora, precum și termenul pentru justificarea exportului;

b) copia de pe declarația vamală de export întocmită de exportator, din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă pentru produsul final, conform reglementărilor vamale în vigoare;

c) factura fiscală și factura externă, emise către beneficiarul extern;

d) avizul de însoțire a mărfii cu mențiunea "nu se facturează", cu excepția exportatorului.

(5) Unitățile care efectuează prestări de servicii care concură la realizarea produsului final justifică scutirea cu următoarele documente:

a) contractul încheiat cu partenerul extern, din care să rezulte prestările de servicii efectuate și termenul pentru efectuarea exportului;

b) copia de pe declarația vamală de export întocmită de exportator, din care să rezulte că s-a acordat liberul de vamă pentru produsul final, conform reglementărilor vamale în vigoare;

c) factura fiscală și factura externă, emise către beneficiarul extern.”

Din textele de lege menționate se reține că prevederile invocate de contestatoare se aplică în cazul în care **beneficiarul stabilit în străinătate, în vederea obținerii unui produs final, contractează livrări de bunuri și/sau prestări de servicii cu fiecare unitate care concură la realizarea produsului final**, or în cazul de față, din documentele prezentate de contestatoare nu rezultă că S.C. S.A. are încheiat cu vreun beneficiar străin astfel de contracte.

În situația invocată de contestatoare, predarea bunurilor între unitățile care concură la realizarea produsului final se efectuează din dispoziția beneficiarului extern, potrivit prevederilor contractuale, pe baza avizului de însoțire a mărfii cu mențiunea "nu se facturează", iar justificarea scutirii de TVA se face pe baza documentelor, condițiilor și cu respectarea procedurii prevăzute de lege.

Totodată, contestatoarea susține că pentru perioada ianuarie 2007 – martie 2009, prevederile legale care justifică scutirea de TVA sunt: art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, art. 6 din OMFP nr. 2222/2006, art. 6 și 13 din OMFP nr. 2421/2007

La **art. 143 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, invocat de contestatoare, se prevăd următoarele:

„Art. 143

Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

(1) Sunt scutite de taxă: [...]

e) prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate, plasate în regimul vamal de perfecționare activă, prevăzut la art. 144 alin. (1) lit. a) pct. 5, și transportate în afara Comunității de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia;”

Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 2222 / 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **la art. 6, invocat de contestatoare**, se prevăd următoarele:

„(1) Sunt scutite de taxă, potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate în vederea prelucrării în România și care ulterior sunt transportate în afara Comunității de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se aplică prestărilor de servicii de prelucrare și în cazul în care prestatorul de servicii care efectuează aceste servicii în baza unui contract încheiat cu un client nestabilit în România achiziționează sau importă bunuri în vederea încorporării în produsul prelucrat sau în vederea utilizării în legătură directă cu produsele prelucrate. Orice bun încorporat în produsul prelucrat, ambalajele sau alte bunuri utilizate în legătură directă cu produsul prelucrat reprezintă livrări accesorii serviciilor realizate și nu vor fi tratate ca livrări de bunuri, ci ca fiind parte a serviciului prestat. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se justifică cu documentele prevăzute la alin. (2) sau alin. (5), după caz.

(2) În cazul prestărilor de servicii de prelucrare a bunurilor mobile corporale achiziționate din România sau din alte state membre de către clientul care nu este stabilit în România, prestatorul de servicii justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu:

a) contractul încheiat cu clientul care nu este stabilit în România;

b) factura pentru serviciile de prelucrare efectuate, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

c) copie de pe unul dintre următoarele documente:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar, transmisă de biroul vamal;

d) documentul de transport care atestă că bunurile rezultate în urma prelucrării părăsesc Comunitatea, dacă transportul bunurilor în afara Comunității intră în sarcina prestatorului de servicii, sau, după caz, copie de pe acest document, dacă transportul bunurilor în afara Comunității intră în sarcina clientului nestabilit în România.”

Totodată, **Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 2421 /2007** pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **la art. 13 invocat de contestatoare** se prevede că:

„Art. 13

(1) În situația în care beneficiarul stabilit în străinătate, în vederea obținerii unui produs final, a contractat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, constând în prelucrări sau expertize asupra bunurilor mobile corporale, cu fiecare unitate care concură la realizarea produsului final, scutirile de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv rămân definitive și se aplică de fiecare unitate potrivit prevederilor prezentului articol, dacă produsul final este exportat sau livrat intracomunitar după data de 1 ianuarie 2007 inclusiv.

(2) Exportul bunurilor sau livrarea intracomunitară de bunuri, după caz, poate fi efectuat/efectuată de oricare dintre unitățile care au participat la realizarea produsului final, precum și de către un intermediar.

(3) Unitățile care au efectuat livrări de bunuri care sunt încorporate în produsul final, inclusiv ambalajele, până la data de 31 decembrie 2006 justifică scutirea cu următoarele documente:

a) contractul încheiat cu beneficiarul extern, din care să rezulte cantitățile de bunuri și unitățile la care se face predarea acestora,

precum și termenul pentru justificarea exportului sau, după caz, a livrării intracomunitare;

b) în cazul în care bunurile sunt exportate, unul dintre următoarele documente, în copie:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar transmisă de biroul vamal;

c) documentele prevăzute la art. 10, dacă bunurile sunt livrate intracomunitar după data aderării;

d) factura emisă către beneficiarul extern pentru livrări de bunuri realizate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv.

(4) Unitățile care au efectuat prestări de servicii care concură la realizarea produsului final justifică scutirea de taxă pentru serviciile realizate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv cu următoarele documente:

a) contractul încheiat cu partenerul extern, din care să rezulte prestările de servicii efectuate și termenul pentru efectuarea exportului sau, după caz, a livrării intracomunitare;

b) în cazul în care bunurile sunt exportate, cu unul dintre următoarele documente, în copie:

1. declarația vamală de export, certificată de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

2. documentul de însoțire la export (EAD), certificat de biroul vamal de ieșire din spațiul comunitar, și/sau, după caz, să fie certificat liberul de vamă acordat de autoritatea vamală; sau

3. confirmarea electronică a părăsirii teritoriului comunitar transmisă de biroul vamal;

c) documentele prevăzute la art. 10, în cazul în care produsul final este livrat intracomunitar;

d) factura emisă către beneficiarul extern pentru prestările de servicii realizate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv.”

Se reține că articolul 143 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocat de contestatoare, se referă la scutiri pentru prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate, plasate în regimul vamal de perfecționare activă,

or în cazul de față, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că aceste prevederi sunt aplicabile speței.

Totodată, rezultă că și în cazul în care operațiunile efectuate s-ar încadra în prevederile menționate de societate, aceasta are obligația să justifice scutirea de TVA pe baza documentelor, condițiilor și procedurii prevăzute de actele normative prezentate mai sus.

Având în vedere că S.C. S.A. nu justifică exportul cu documentele cerute de lege și întrucât nu face dovada că bunurile sale au fost expediate în afara țării, în anul 2006, sau în afara Comunității, începând cu 01.01.2007, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei și pentru accesoriile în sumă de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

3. Referitor la suma delei, reprezentând lei vărsăminte pentru persoane cu handicap șilei majorări de întârziere aferente, cauza supusă soluționării este dacă competența de verificare fiscală a vărsămintelor pentru persoane cu handicap aparține organelor fiscale din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului - Activitatea de Inspecție Fiscală sau Inspecției Muncii, în condițiile în care administrarea acestei contribuții aparține Ministerului Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale teritoriale.

În fapt, organele fiscale din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat verificarea fiscală pentru perioada ianuarie 2007 – decembrie 2008 a vărsămintelor pentru persoane cu handicap la S.C. S.A. și au stabilit că

societatea datorează suplimentar la bugetul de stat vărsăminte de lei și accesorii aferente delei.

Cu privire la calcularea și obligarea la plata vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, contestatoarea consideră că organul de inspecție fiscală își depășește atribuțiile de serviciu, deoarece în baza Legii nr. 448/2006, art. 77 alin. (5), „Monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. (2) și (3) se face de către Inspecția Muncii”.

În drept, la art. 77 din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, devenit **art. 78** în urma republicării legii, se prevăd următoarele:

„(1) Persoanele cu handicap pot fi încadrate în muncă conform pregătirii lor profesionale și capacității de muncă, atestate prin certificatul de încadrare în grad de handicap, emis de comisiile de evaluare de la nivel județean sau al sectoarelor municipiului București.

(2) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care au cel puțin 50 de angajați, au obligația de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.

(3) Autoritățile și instituțiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajează persoane cu handicap în condițiile prevăzute la alin. (2), pot opta pentru îndeplinirea uneia dintre următoarele obligații:

a) să plătească lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap; [...]

(5) Monitorizarea și controlul respectării prevederilor alin. (2) și (3) se fac de către Inspecția Muncii.”

Din textele de lege menționate mai sus se reține că monitorizarea și controlul privind obligația persoanelor juridice de a angaja persoane cu handicap sau, pentru persoanele juridice care nu angajează persoane cu handicap, opțiunea pentru plata lunară către bugetul de stat o unei sume reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap aparține Inspecția Muncii.

Contestatoarea nu are însă în vedere că aceste prevederi se referă la **controlul** de către Inspecția Muncii în ceea ce privește obligația de a angaja persoane cu handicap sau a opțiunii de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă reprezentând 50% din salariul de bază minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, **or**

administrarea acestor sume, sub aspectul declarării, stabilirii, **verificării fiscale** și colectării contribuției aparține Ministerului Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, și unitățile sale teritoriale.

Se reține că în cazul în speță s-a efectuat inspecție fiscală, în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Potrivit **art. 95 și 99 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Art. 95

Persoanele supuse inspecției fiscale

Inspekția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege. [...]

Art. 99

Competența

(1) Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin Agenția Națională de Administrare Fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, conform dispozițiilor prezentului titlu, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(2) Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării.

Totodată, la **art. 32 și 33** din același act normative se prevede că:

„Art. 32

Competența generală

(1) Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.

Art. 33

Competența teritorială

(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în

a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.”

Referitor la aplicarea prevederilor menționate, la punctele **32.1** și **32.2** din Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004**, se prevede că:

„32.1. Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, și unitățile sale teritoriale au competență generală în ceea ce privește administrarea, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare cu privire la creanțele fiscale ce se cuvin bugetului general consolidat, care, potrivit legii, sunt date în competența lor de administrare. În scopul administrării unitare a acestor creanțe, președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală emite instrucțiuni în condițiile legii.

32.2. Unitățile administrativ-teritoriale au competență generală în ceea ce privește administrarea creanțelor fiscale care, potrivit legii, sunt date în competența lor de administrare.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, și unitățile sale teritoriale au competență generală în ceea ce privește administrarea, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare cu privire la creanțele fiscale ce se cuvin bugetului general consolidat.

Totodată, se reține că în ceea ce privește competența în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, aceasta aparține aceluși organ fiscal, județean, local, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Potrivit **art. 1** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„(3) Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

- a) înregistrarea fiscală;
- b) **declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;**
- c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.”

Faptul că vărsămintele de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate reprezintă obligație de plată la bugetul general consolidat, rezultă din Anexa nr. 3 – Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat – la Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 80/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", unde se prevede că:

“ANEXA 3

NOMENCLATORUL
obligațiilor de plată la bugetul general consolidat

Nr. crt.	Denumirea creanței fiscale	Temei legal
[...]		
62.	Vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate	Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap

Totodată, prin acest ordin, la **art. 5, 6 și 7** se prevede că:

„Art. 5

Prezentul ordin se aplică pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale datorate începând cu data de 1 ianuarie 2007, cu termen de declarare începând cu data de 25 februarie 2007.

Art. 6

La data intrării în vigoare a prezentului ordin orice dispoziție contrară se abrogă.

Art. 7

Direcția generală de gestiune a impozitelor și contribuțiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală a tehnologiei informației din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, precum și, după caz, direcțiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și al Agenției Naționale de Administrare Fiscală vor duce la îndeplinire prevederile prezentului ordin.”

Faptul că administrarea vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate aparține organului fiscal în a cărui evidență fiscală este înregistrat, rezultă și din Anexa nr. 2 la Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 80/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat – Instrucțiuni de completare a formularului 100 "Declarație

privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", cod 14.13.01.01/a, unde se prevede că:

“I. Depunerea declarației

Declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat se completează și se depune de plătitorii de impozite, taxe și contribuții cărora le revin, potrivit legislației în vigoare, obligațiile de plată la bugetul general consolidat cuprinse în Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat.

1. Termenul de depunere a declarației

1.1. Lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă, pentru obligațiile de plată reprezentând: [...]

i) vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, conform Legii nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap; [...]

2. Organul fiscal competent

Declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat se depune la organul fiscal în a cărui evidență fiscală contribuabilul este înregistrat ca plătitor de impozite, taxe și contribuții. În cazul sediului secundar înregistrat ca plătitor de impozit pe veniturile din salarii, declarația privind impozitul pe veniturile din salarii, corespunzător activității sediului secundar, se depune la organul fiscal în a cărui evidență fiscală este înregistrat sediul secundar.”

Din textele de lege prezentate mai sus rezultă că în ceea ce privește administrarea vărsămintelor pentru persoane cu handicap, respectiv declararea, stabilirea, verificarea și colectarea, competența aparține Ministerului Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, și unitățile sale teritoriale, în cazul în speță organelor fiscale din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului, și nu Inspecției Muncii, așa cum susține contestatoarea.

Întrucât competența pentru administrarea vărsămintelor pentru persoane cu handicap, respectiv declararea, stabilirea, verificarea și colectarea, aparține organelor fiscale din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului și nu Inspecției Muncii, așa cum susține contestatoarea, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. S.A. pentru vărsămintele pentru persoane cu handicap în sumă de lei și pentru accesoriile în sumă delei, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).**

Deoarece în sarcina contestatoarei au fost reținute vărsămintele pentru persoane cu handicap neîncadrate în sumă de lei, care au generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă delei,

reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă delei, aferente vărsămintelor pentru persoane cu handicap neîncadrate, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru vărsămintele pentru persoane cu handicap neîncadrate în sumă de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă delei.

4. Referitor contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 25.06.2009, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra cauzei în condițiile în care societatea nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal.

În fapt, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 25.06.2009, organele fiscale au stabilit că în urma verificării la **S.C. S.A.** pentru contribuția la asigurări sociale, contribuția pentru șomaj, contribuția pentru asigurări de sănătate, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuie persoanelor fizice nu s-a modificat baza de impunere în perioada verificată, respectiv 01.07.2006 – 31.03.2009.

Societatea formulează contestație împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 25.06.2009, fără să demonstreze că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

În drept, potrivit dispozițiilor **art. 85 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscală, republicată:

„Art. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

La **art. 109** din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscală, republicată, se prevede că:

„Art. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”**

În accepțiunea Codului de procedură fiscală, aprobat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, **art. 110 alin. (3)** „**Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”**

Totodată, potrivit **art. 205 și 206** din același act normativ :

„Art. 205

Posibilitatea de contestare

(1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.**

(2) **Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.**

(3) **Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.**

(4) **Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.**

Art. 206

Forma și conținutul contestației

(1) **Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]**

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]

(2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul**

administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale, cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră ca a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Se reține că societatea se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art. 205 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, deci nu a fost lezată în vreun interes al său.

Totodată, contestatoarea nu a demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 25.06.2009.

Prin adresa nr.din 17.08.2009, transmisă societății cu confirmarea nr. și primită de către aceasta la data de 20.08.2009, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a solicitat contestatoarei să prezinte motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la adresa nr.din 17.08.2009, prin care s-a solicitat contribuabilului să prezinte motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, societatea dă răspuns la adresa transmisă, fără însă să aducă argumente concrete în legătură cu acest capăt de cerere.

Prin adresa nr. din 24.08.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 24.08.2009, **S.C. S.A.** precizează următoarele:

„Motivele în fapt în baza cărora am formulat contestația le-am indicat la punctele 1, 2 și 3 din respectiva contestației.”

La punctele 1, 2 și 3 din contestația formulată sunt prezentate motivele de fapt privind impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată și vărsămintele de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate, nefăcându-se nici o referire în legătură cu contribuția la asigurări sociale, contribuția pentru șomaj, contribuția pentru asigurări de sănătate, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 25.06.2009, organele fiscale au constatat că nu s-a modificat baza de impunere pentru aceste creanțe fiscale în perioada verificată, respectiv 01.07.2006 – 31.03.2009.

Rezultă că societatea nu are în vedere că organele de control nu au stabilit nici o bază suplimentară pentru contribuția la asigurări sociale, contribuția pentru șomaj, contribuția pentru asigurări de sănătate, impozitul pe veniturile din salarii și asimilate salariilor și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuie persoanelor fizice, nefiind modificată baza de impunere pentru perioada verificată, respectiv 01.07.2006 – 31.03.2009.

Din cele prezentate se reține că prin emiterea deciziei de nemodificare a bazei de impunere, societatea nu a fost lezată în drepturile sale.

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519 / 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la **punctul 13.1** prevede că:

„13. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 186 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

13.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau interesul său legitim;”

Drept urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus pentru acest capăt de cerere și întrucât societatea nu demonstrează că a fost lezată în drepturile sale prin emiterea acestui act administrativ fiscal, contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 25.06.2009, urmează să **fie respinsă ca fiind lipsită de interes.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19, 21 alin.1, 24 alin.1, alin. 3 lit. d) și alin.11, art. 140 alin. (1), 143 alin. (1) lit. a), c), e) și p), alin. (2) și alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, punctul 12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 92, 93, 94, 209, 210, 211 și 212 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis în baza Legii contabilități nr. 82/1991, pct. 7 alin. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, art. 1, 32, 33 65, 95 și 99 din Ordonanța Guvernului

nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1846 /2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru anul 2006, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2222 / 2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 77 din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap, punctele 32.1 și 32.2 din Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 80/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", art. 85 alin. (1), 109, 110 alin. (3), 205 și 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, punctul 13.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE :

- Respingerea ca neîntemeiată și nesusținută cu documente a contestației formulată de **S.C. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 19.06.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 25.06.2009, privind suma de **....lei**, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;

-lei majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate.

- **Respingerea** contestației formulată de **S.C. S.A.** împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. din 19.06.2009, înregistrată Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 25.06.2009, **ca lipsită de interes.**

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