



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
 a Finanțelor Publice - Iași

Str. Anastasie Panu, nr. 26, Iași

Tel: +0232 21 33 32

Fax: +0232 21 98 99

E-mail: admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 3767/13.09.2016

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr.NTG – REG/..... din, la Inspecție Fiscală sub nr.NTG – AIF..... și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. **ISR_REG/.....**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț – Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice 4, prin adresa nr.NTG – AIFdin 29.01.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/..... cu privire la contestația formulată de **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, cu sediul în orașjudețul Neamț, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Neamț sub nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 23.12.2015.

Suma contestată este în valoare totală de **Slei**, și reprezintă :

- **S lei** - taxă pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare." și „(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”, contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestației la acțiune.

Contestația este semnată de către administratorul **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, în persoana domnului și poartă amprenta ștampilei societății, în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat, a fost comunicat d-lui Niță Dumitru Daniel, în calitate de administrator al **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, prin remitere directă pe bază de semnătură, în data de 29.12.2015, iar contestația a fost depusă în data de 26.01.2016 la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, unde a fost înregistrată sub nr.NTG – REG/1009 din 26.01.2016.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț, prin contestația FN și FD, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr.NTG -, contestă parțial Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 1178, respectiv nr.F-NT, solicitând admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal atacat, având în vedere următoarele :

S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț, precizează că în urma inspecției fiscale desfășurate de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată, aferente perioadei 01.01.2012 – 31.07.2015, pentru care s-au calculat accesorii până la data de 15.12.2015.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în cuantum de **1.613.646 lei**, societatea contestatoare precizează că potrivit mențiunilor din actul de impunere, acestea reprezintă „TVA fără drept de deducere deoarece s-a efectuat anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA ca urmare a înregistrării în cazierul fiscal al asociatului majoritar Niță Dumitru Daniel, potrivit prevederilor art.153, alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.11, alin.(1³) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Cu privire la această diferență de taxă pe valoarea adăugată, petenta susține că, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, pentru următoarele aspecte reținute :

- în data de 18.02.2014, se înregistrează în cazierul fiscal al asociatului majoritar Niță Dumitru Daniel, fapta constând în atragerea răspunderii solidare patrimoniale pentru pasivul unei alte societăți, pentru care s-a închis procedura insolvenței;
- în baza prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3331/2013 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, cap.III., secțiunea 3, organul fiscal declanșează procedura de selecție în vederea anulării înregistrării în scopuri de TVA și emite Decizia nr.1717/09.05.2014, privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art.153 alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, decizie comunicată la data de 18.06.2014, data la care a fost anulată și înregistrarea în scopuri de TVA a **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**;
- la data de 19.06.2014, **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, depune formularul 099 – cerere de înregistrare în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.153, alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însoțit de documentele legale pentru înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv Hotărârea nr.1/14.05.2014, certificatul de înregistrare menționi la ORC Neamț și rezoluția nr....., emisă de ORC Neamț. Urmare a acestor documente, prezentate în original, organul fiscal emite Decizia nr....., privind înregistrarea în scopuri de TVA, potrivit prevederilor alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, comunicată la aceeași dată 19.06.2014;
- ulterior prin Hotărârea nr.2/08.07.2014, d-nul Niță Dumitru Daniel, redevine asociat majoritar;
- urmare acestui fapt organul fiscal a procedat la declanșarea procedurii de emitere a Deciziei privind îndreptarea erorilor privind înregistrarea în scopuri de TVA, nr....., prin care s-a anulat Decizia nr....., decizie comunicată societății în data de 23.12.2014, dată la care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**;
- simultan cu demersul de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Neamț, comunică organului fiscal, Hotărârea nr.3/10.12.2014, prin care d-nul redevine asociat minoritar. Hotărârea nr.3/10.12.2014, este revocată prin Hotărârea nr.1/15.01.2015, prin care d-nul Niță Dumitru Daniel devine asociat unic al **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**.

Totodată, societatea contestatoare, precizează că, organul fiscal pentru intervalul de timp cuprins între 18.02.2014, data înscrierii faptei în cazierul fiscal al asociatului majoritar și data de 23.12.2014, data anulării înregistrării în

scopuri de TVA, a arătat că, organele de control ale Camerei de Conturi Neamț, au apreciat că **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, nu avea dreptul de deducere a TVA în sumă de **S lei**.

În acest sens, petenta consideră că fără a arăta în mod concret, care sunt prevederile din Legea nr.571/2013, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avute în vedere pentru a justifica neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, pentru întreaga perioadă cuprinsă între 18.02.2014 – 23.12.2014, organele de inspecție fiscală, reținând exclusiv decizia organelor de control ale Camerei de Conturi Neamț, au stabilit în sarcina acesteia, ca obligație suplimentară de plată cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, suma de S lei, pentru care a calculat accesorii, constând în dobânzi și penalități în cuantum de S lei conform anexei nr.6 la Raportul de inspecție fiscală nr.....

Invocând prevederile 153, alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3331/2013 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, petenta precizează că anularea înregistrării în scopuri de TVA nu operează de la data înregistrării faptei în cazierul fiscal, cum s-a reținut de organele de inspecție fiscală, prin actul administrativ fiscal contestat, iar pe toată perioada, de la data înregistrării din eroare, în scopuri de TVA, până la data anulării înregistrării, persoana impozabilă acționează în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA având dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în toată această perioadă.

În concluzie, societatea contestatoare, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 23.12.2015, pentru suma de **S lei**, alcătuită din:

- **S lei** - taxă pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea contestației, petenta anexează copii după adresa de înaintare nr....., Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia nr..... pentru îndreptarea erorilor privind înregistrarea în scopuri de TVA.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț - Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat

la **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, în baza Avizului de inspecție fiscală nr....., respectiv 253 din 02.12.2015, inspecția fiscală generală ce a vizat perioada 01.01.2012 - 31.07.2015 pentru taxa pe valoarea adăugată și perioada 01.01.2012 - 31.12.2014 pentru celelalte impozite și taxe, respectiv: impozit pe profit, impozitul pe veniturile din salarii, contribuția angajatorilor pentru fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția la asigurările sociale de stat, contribuția la asigurările pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția la asigurările de șomaj, contribuția pentru asigurări sociale de sănătate, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina societății în sumă totală de **S lei**, reprezentând :

- **S lei** - impozit pe profit;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente TVA;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente TVA;
- **S lei** - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- **S lei** - contribuția individuală de asigurări sociale, reținută de la asigurați;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale, reținută de la asigurați;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale, reținută de la asigurați;
- **S lei** - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **S lei** - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;

- **S lei** - contribuția individuală de asigurari pentru șomaj reținută de la asigurați;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurari pentru șomaj reținută de la asigurați;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurari pentru șomaj reținută de la asigurați;
- **S lei** - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- **S lei** - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- **S lei** - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- **S lei** - contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate de la persoane juridice și fizice, datorată de angajator;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate de la persoane juridice și fizice, datorată de angajator;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate de la persoane juridice și fizice, datorată de angajator;
- **S lei** - impozit pe veniturile din salarii;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **S lei** – contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- **S lei** - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, din care societatea contestă suma de **S lei** alcătuită din :
- **S lei** - taxă pe valoarea adăugată;

- **S lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată.

Pentru perioada supusă verificării 01.01.2012 – 31.07.2015 organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, datorează o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **S lei**, din care societatea contestă taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de **S lei**.

Diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată, stabilită de organele de inspecție fiscală pentru perioada martie - decembrie 2014, în sumă totală de **S lei**, care face obiectul contestației, reprezintă TVA fără drept de deducere, deoarece s-a efectuat anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a societății, ca urmare a înregistrării în cazierul fiscal al asociatului majoritar Niță Dumitru Daniel, potrivit prevederilor 153, alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare provine și art.11, alin.(1³) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală, menționează în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.1178/F-NT 492 din 23.12.2015, că începând cu data de **24.12.2014** și până la data de **03.03.2015**, **S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț**, nu a fost plătitoare de TVA.

Cu ocazia inspecției fiscale generale efectuate la **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, cu privire la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 18.02.2014, se înregistrează în cazierul fiscal al asociatului majoritar Niță Dumitru Daniel, fapta constând în atragerea răspunderii solidare patrimoniale pentru pasivul unei alte societăți, pentru care s-a închis procedura insolvenței.

Ca urmare a acestui fapt, în baza prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..... pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, cap.III., secțiunea 3, organul fiscal declanșează procedura de selecție în vederea anulării înregistrării în scopuri de TVA a **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț** și emite Decizia nr....., privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art.153 alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Decizia nr....., privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, a fost comunicată prin publicitate în data de 02.06.2014, afișându-se

concomitent la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, comunicarea fiind considerată la data de 18.06.2014, data la care a fost și anulată înregistrarea în scopuri de TVA a **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**.

La data de 19.06.2014, **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, depune formularul 099 – cerere de înregistrare în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.153, alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însoțit de documentele legale pentru înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv Hotărârea nr.1/14.05.2014, prin care se revocă din funcția de administrator d-nul Niță Dumitru Daniel și cesiona 51% din capitalul social al societății către d-na Niță Ancuța, care preia și funcția de administrator, certificatul de înregistrare menționat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Neamț și rezoluția nr....., emisă de Oficiul Registrului Comerțului Neamț.

Urmare a acestor documente, prezentate în original, organul fiscal emite Decizia nr....., privind înregistrarea în scopuri de TVA, potrivit prevederilor alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, comunicată contribuabilului la aceeași dată 19.06.2014.

Ulterior Hotărârea nr.1/14.05.2014, a fost modificată prin Hotărârea nr.2/08.07.2014, prin care d-nul Niță Dumitru Daniel, redevine asociat majoritar.

Urmare acestui fapt organul fiscal a procedat la declanșarea procedurii de emitere a Deciziei privind îndreptarea erorilor privind înregistrarea în scopuri de TVA, nr....., prin care s-a anulat Decizia nr....., decizie comunicată societății în data de 23.12.2014, dată la care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**.

Simultan cu demersul de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Neamț, comunică organului fiscal, Hotărârea nr.3/10.12.2014, de cesionare a părților sociale prin care d-nul Niță Dumitru Daniel redevine asociat minoritar cu 49%, iar d-na Niță Ancuța, asociat majoritar cu 51%.

Hotărârea nr.3/10.12.2014, privind cesiunea de părți sociale este revocată prin Hotărârea nr....., prin care d-nul devine asociat unic al **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**.

Astfel, pentru intervalul de timp cuprins între **18.02.2014 (data înregistrării)** faptei în cazierul fiscal al asociatului majoritar) și data de **23.12.2014 (data anulării înregistrării în scopuri de TVA)**, organele de control ale Camerei de Conturi Neamț, au apreciat că **S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț**, nu avea dreptul de deducere a TVA în sumă de **S lei**, sumă evidențiată la pct.6 din Anexa nr.37 la Raportul de control nr.....

Suma de S lei, a fost preluată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii și operată în Fișa de risc fiscal la poziția

NT21- Informații comunicate de alte instituții cu referire la cazuri de evaziune fiscală.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru perioada martie 2014 – decembrie 2014, în sumă totală de **S lei**, organele de inspecție fiscală, au calculat conform anexei nr.6 la Raportul de inspecție fiscală nr....., (anexată în copie la dosarul contestației), pentru perioada 25.04.2014 – 15.12.2015, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Invocând prevederile art.11, alin.(1⁴), art.21, alin.(1), alin.(3), lit.n) și alin.(4) lit.d) și lit.t), art.128, alin.(8), lit.f), art.145, alin.(2), lit.a), art.145¹, alin.(1), art.146, alin.(1), art.153, alin.(9), lit.c), art.156², alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.82, alin.(3), art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.1178/F-NT 492 din 23.12.2015, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. F-NT 550 din 23.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, prin care au stabilit în sarcina **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, obligațiile fiscale în sumă totală de **S lei**, reprezentând :

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- S lei - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente TVA;
- S lei - penalități de întârziere aferente TVA;
- S lei - contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- S lei - contribuția individuală de asigurări sociale, reținută de la asigurați;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale, reținută de la asigurați;
- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale, reținută de la asigurați;
- S lei - contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;

- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- S lei - contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de angajator;
- S lei - contribuția individuală de asigurari pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției individuale de asigurari pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurari pentru șomaj reținută de la asigurați;
- S lei - contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- S lei - contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate datorată de angajator;
- S lei - contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați;
- S lei - contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate de la persoane juridice și fizice, datorată de angajator;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate de la persoane juridice și fizice, datorată de angajator;
- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate de la persoane juridice și fizice, datorată de angajator;
- S lei - impozit pe veniturile din salarii;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

- S lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- S lei – contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- S lei - dobânzi /majorări de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice;
- S lei - penalități de întârziere aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, din care societatea contestă diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** precum și accesoriile : dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Prin Referatul nr..... privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț – Activitatea de Inspecție Fiscală, se precizează faptul că, în urma inspecției fiscale finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr..... și a Deciziei de impunere nr.F-..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, nu s-a formulat sesizare penală, nu s-a emis decizie privind măsurile asigurătorii și se propune respingerea acesteia ca netemeinică.

Având în vedere, temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală pentru diferența suplimentară în sumă de **S lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere, stabilită pentru perioada martie – decembrie 2014, organul de soluționare competent din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț - Activitatea de Inspecție Fiscală, în data de 14.07.2016, prin email, să comunice care a fost temeiul legal pentru stabilirea acestei diferențe în condițiile în care art.153, alin.(9), lit.c) din Legea nr.571/2003, invocat, nu era aplicabil societății verificate din următoarele motive:

- decizia nr..... pentru îndreptarea erorilor privind înregistrarea în scopuri de TVA, a fost comunicată societății în data de **23.12.2014**;
- conform vectorului fiscal al societății, singura perioadă în care aceasta nu a fost plătitoare de TVA este **23.12.2014 – 04.03.2015**, care corespunde cu informația publică preluată prin accesarea Registrului persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.316 din Codul fiscal;
- anexa nr.37 la Raportul de control nr..... al Camerei de Conturi Neamț, prezintă situația agenților economici ai căror asociați/administratori au înscris în cazierul fiscal atragerea răspunderii solidare, pentru care **nu a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA**, beneficiind în mod nejustificat de deducere a TVA, în perioada 01.01.2013 – 31.03.2015.

De asemenea, organul de soluționare competent din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, a solicitat delimitarea din TVA

fără drept de deducere în sumă de S lei aferentă lunii decembrie, stabilită conform anexei nr.6 la Raportul de inspecție fiscală nr..... din 23.12.2015, a TVA fără drept de deducere stabilită pentru fracțiunea de lună 01.12.2014 – 23.12.2014, precum și accesoriile aferente.

Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, urmare acestei solicitări, comunică prin email în data de 18.07.2016, următoarele:

“Urmare a verificărilor desfășurate de organele de control ale Camerei de Conturi Neamț, consemnate în Raportul de Control nr..... a fost emisă Decizia nr.32/2015, prin care au fost dispuse măsuri pentru recuperarea TVA-lui dedus fără bază legală de către societăți comerciale cărora nu li s-a anulat din oficiu de către organul fiscal calitatea de plătitor de TVA deși aceștia întruneau condițiile legale prin înscrierea în cazierul fiscal a atragerii răspunderii solidare cu contribuabili insolvari sau insolvenți.

Conform pct.6 din Anexa nr.37 la Raportul de control nr....., între societățile aflate în această situație se numără și **S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț**, pentru care asociatul majoritar, respectiv d-lui Niță Dumitru Daniel, i s-a înscris în cazierul fiscal atragerea răspunderii patrimoniale pentru pasivul unei alte societăți comerciale pentru care s-a închis procedura insolvenței.

Astfel pentru intervalul de timp cuprins între 18.02.2014 (data înscrierii faptei în cazierul fiscal al asociatului majoritar) și data de 23.12.2014 (data anulării înregistrării în scopuri de TVA), organele de control ale Camerei de Conturi Neamț au apreciat că **S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț**, nu avea dreptul de deducere a TVA, urmând ca organul fiscal să recupereze TVA-ul astfel dedus.

În luna decembrie 2014, TVA fără drept de deducere până la data de 23.12.2014, este în sumă de S lei, cu accesoriile aferente. În intervalul 24 - 31.12.2014, societatea nu a înregistrat TVA deductibilă”.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț, are ca obiect de lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor cod CAEN 4211, capital social 3.000.000 lei și are ca asociat unic și administrator pe d-nul Niță Dumitru Daniel.

Perioada verificată: 01.01.2012 – 31.07.2015.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru perioada, martie – decembrie 2014, perioadă în care asociatului majoritar în persoana d-lui

Niță Dumitru Daniel, i s-a înscris în cazierul fiscal, atragerea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolvabil sau insolvent, contestată de S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care din conținutul Decizia de impunere nr. F-NT privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, nu rezultă care sunt constatările proprii ale organelor de inspecție fiscală în baza cărora și-au întemeiat convingerea că taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, nu este deductibilă fiscal, motivația acestora fiind preluată din Raportul de control nr.,,,,,,, încheiat de organele de control ale Camerei de Conturi Neamț, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț.

În fapt, în Raportul de inspecție fiscală nr..... din 23.12.2015, încheiat urmare inspecției fiscale generale efectuate la **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că pentru intervalul de timp cuprins între 18.02.2014 (data înregistrării faptei în cazierul fiscal al asociatului majoritar) și data de 23.12.2014 (data anulării înregistrării în scopuri de TVA), organele de control ale Camerei de Conturi Neamț, au apreciat că S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț, nu avea dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei, sumă evidențiată la pct.6 din Anexa nr.37 la Raportul de control nr.....

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că, suma de S lei, a fost preluată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii și operată în Fișa de risc fiscal la poziția NT21- Informații comunicate de alte instituții cu referire la cazuri de evaziune fiscală.

Astfel, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1⁴) și art.153 alin.(9) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere *taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei*, conform pct.6 din Anexa nr.37 la Raportul de control nr....., al Camerei de Conturi Neamț.

Totodată, în temeiul art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de S lei conform anexei nr.6 la Raportul de inspecție fiscală nr.....-NT, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de S lei, conform Raport de control Curtea de Conturi nr.1011/18.05.2015.

În drept, potrivit art.43, alin.(2), lit.e) și art.65 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii deciziei de impunere precizează că:

“Art. 43 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(...);

2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

(...);

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

(...).”

La pct.107.1, lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se stipulează:

“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii; (...),” iar potrivit art.85 și art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ 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:

(...)

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

“Art.87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

“Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Aceste dispoziții legale se coroborează cu prevederile referitoare la raportul privind rezultatul inspecției fiscale, stipulate la art.109 din același act normativ, potrivit cărora, în forma în vigoare la data efectuării inspecției fiscale:

„(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factic 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.[...].”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, decizia de impunere, care cuprinde diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale, se emite în baza raportului de inspecție fiscală întocmit la finalizarea inspecției fiscale, în care se consemnează constatările inspecției din punct de vedere factic și legal, organul de inspecție fiscală având obligația de a motiva decizia de impunere emisă pe bază de probe sau constatări proprii.

Totodată, în situația în care se stabilesc debite suplimentare în sarcina contribuabililor, sunt aplicabile prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1021/2003 privind aprobarea modelului și conținutului formularului “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice”, iar potrivit, iar potrivit Anexei nr.2, intitulată ”Instrucțiuni de completare a formularului “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice” :

“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, se va completa la încheierea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în “Raportul de inspecție fiscală”, întocmit la încheierea acesteia.”

(.....)

Punctul 2.1.2. *“Motivul de fapt”*: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3. *“Temeiul de drept”*: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.

Potrivit prevederilor legale citate anterior, se reține că în decizia de impunere, care reprezintă titlu de creanță susceptibil de a fi contestat, trebuie înscris detaliat atât modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o

operațiune patrimonială, tratamentul fiscal aplicat de acesta precum și prezentarea consecințelor fiscale, cât și încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege.

În Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală pentru diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei** (afertentă perioadei martie – decembrie 2014), fără drept de deducere, deoarece s-a efectuat anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA ca urmare a înregistrării în cazierul fiscal al asociatului majoritar Niță Dumitru Daniel, potrivit prevederilor 153, alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.11, alin.(1³) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, invocă ca temei de drept art.153, alin.9, lit.c), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care la pag.5 din Raportul de inspecție fiscală nr.1178/....., menționează că : „începând cu data de **24.12.2014** și până la data de **03.03.2015**, societatea nu a fost plătitoare de TVA”.

În Raportul de inspecție fiscală nr....., se reține că, motivația echipei de inspecție fiscală, care a stat la baza impunerii, a avut în vedere constatările organelor de control din cadrul Camerei de Conturi Neamț, consemnate în Raportul de control nr..... încheiat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț.

Mai mult, se reține că echipa de inspecție fiscală, în ceea ce privește modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar de plată, în sumă de **S lei**, în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr..... din 23.12.2015, face trimitere la anexa nr.37, intitulată “*Situația agenților economici ai căror asociați/administratori au înscris în cazierul fiscal atragerea răspunderii solidare, pentru care nu a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, beneficiind în mod nejustificat de deducere a TVA, în perioada 01.01.2013 - 31.03.2015*”, rezultând astfel că și la baza întocmirii anexei nr.6 a Raportului de inspecție fiscală nr....., aceasta a avut în vedere constatările consemnate în Raportul de control nr.1011/18.05.2015 încheiat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, de organele de control ale Camerei de Conturi Neamț.

În speță în cauză sunt aplicabile și prevederile art.153, alin.9, lit.c), alin.(9²) și alin. (9³) din Legea nr.571/2003, care stipulează :

„ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

c) dacă asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente. În cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se dispune anularea înregistrării persoanei în scopuri de TVA numai în situația în care asociații majoritari sau, după caz, asociatul unic au înscrise în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

(9¹) Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (9) lit. a)—e), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA astfel:

a) din oficiu, de la data la care a încetat situația care a condus la anularea înregistrării, pentru situațiile prevăzute la alin. (9) lit. a) și b);

(9²) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art. 153 alin. (9). Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art. 11 alin. (1¹) și (1³) de la data prevăzută la art. 153 alin. (9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (1²) și alin. (1⁴) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată.

(9³) Când se constată că persoana impozabilă a fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 de organele fiscale, ca urmare a unei erori, această înregistrare se anulează din oficiu sau la cererea persoanei impozabile de organele fiscale competente, începând cu data înscrisă în decizia de îndreptare a erorii. Pe perioada cuprinsă între data înregistrării și data anulării înregistrării în scopuri de TVA:

a) persoana impozabilă care a fost înregistrată eronat în scopuri de TVA acționează în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA, cu excepția situației în care înregistrarea eronată a fost generată de organul fiscal, caz în

care persoana impozabilă poate aplica regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la **art. 152**;

b) dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de beneficiari de la persoanele impozabile respective se exercită în limitele și în condițiile prevăzute la art. 145 - 147¹.”

Conform prevederilor legale enumerate anterior, se reține că, organul fiscal competent anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, dacă asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente.

Totodată, legiuitorul precizează că atunci când se constată că persoana impozabilă a fost înregistrată în scopuri de TVA conform **art. 153** de organele fiscale, ca urmare a unei erori, această înregistrare se anulează din oficiu sau la cererea persoanei impozabile de organele fiscale competente, începând cu data înscrisă în decizia de îndreptare a erorii. Pe perioada cuprinsă între data înregistrării și data anulării înregistrării în scopuri de TVA persoana impozabilă care a fost înregistrată eronat în scopuri de TVA acționează în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, organul de soluționare competent, reține următoarele:

Conform informațiilor preluate din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr....., cu ocazia inspecției fiscale generale efectuate la **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, cu privire la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de **18.02.2014**, se înregistrează în cazierul fiscal al asociatului majoritar fapta constând în atragerea răspunderii solidare patrimoniale pentru pasivul unei alte societăți, pentru care s-a închis procedura insolvenței.

Ca urmare a acestui fapt, în baza prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3331/2013 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, cap.III., secțiunea 3, organul fiscal declanșează procedura de selecție în vederea anulării înregistrării în scopuri de TVA a **S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț** și emite **Decizia nr....., privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA**, potrivit prevederilor art.153 alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Decizia nr....., privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA, **a fost comunicată prin publicitate** în data de 02.06.2014, afișându-se concomitent la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală,

comunicarea fiind considerată la data de 18.06.2014, data la care a fost și anulată înregistrarea în scopuri de TVA a **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**.

La data de, **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, depune formularul 099 – cerere de înregistrare în scopuri de TVA potrivit prevederilor art.153, alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însoțit de documentele legale pentru înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv Hotărârea nr....., prin care se revocă din funcția de administrator d-nul Niță Dumitru Daniel și cesiona 51% din capitalul social al societății către d-na Niță Ancuța, care preia și funcția de administrator, certificatul de înregistrare menționat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Neamț și rezoluția nr.4338/29.05.2014, emisă de Oficiul Registrului Comerțului Neamț.

Urmare a acestor documente, prezentate în original, organul fiscal emite **Decizia nr.....**, privind înregistrarea în scopuri de TVA, potrivit prevederilor alin.(9¹), lit.b)-d) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, comunicată contribuabilului la aceeași dată **19.06.2014**.

Ulterior Hotărârea nr.1/14.05.2014, a fost modificată prin Hotărârea nr.2/08.07.2014, prin care d-nul, redevine asociat majoritar.

Urmare acestui fapt organul fiscal a procedat la declanșarea procedurii de emitere a Deciziei privind îndreptarea erorilor privind înregistrarea în scopuri de TVA, **nr....., prin care s-a anulat Decizia nr.....** decizie comunicată societății în data de **23.12.2014**, dată la care a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA a **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**.

În conținutul **Deciziei nr.**, emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, pentru îndreptarea erorilor privind înregistrarea în scopuri de TVA, la **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, comunicată societății prin înmânare directă sub semnătură în data de **23.12.2014**, se precizează următoarele: „din eroare ați fost înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de **19.06.2014**. Pentru îndreptarea erorii materiale, prin prezenta decizie **se desființează Decizia privind înregistrarea în scopuri de TVA, nr.....**, precum și Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr.....

Ca urmare a îndreptării erorii, vă înștiințăm că, începând cu data comunicării prezentei decizii, veți fi scos din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, precum și din Registrul operatorilor intracomunitari și/sau din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, dacă erați înscris în aceste registre.

Pe perioada cuprinsă între data înregistrării în scopuri de TVA din eroare și data anulării înregistrării în scopuri de TVA sunt aplicabile dispozițiile art.153, alin.(9³) din Codul fiscal”.

Având în vedere cele expuse mai sus, și a documentelor anexate la dosarul contestației, se reține că în intervalul de timp cuprins între 18.02.2014

(data înregistrării faptei în cazierul fiscal al asociatului majoritar) și data de 23.12.2014 (data anulării înregistrării în scopuri de TVA), **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț, acționează în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA, conform dispozițiilor art.153, alin.(9³) din Codul fiscal**”.

Totodată, conform art.153, alin. (9²) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art. 153 alin. (9). Anularea înregistrării în , cu scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art. 11 alin. (1¹) și (1³) de la data prevăzută la art. 153 alin. (9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (1²) și alin. (1⁴) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată.

Astfel, din interogarea, efectuată de organul de soluționare competent, a Registrelor publice afișate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru codul de înregistrare în scopuri de TVA RO, respectiv “Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.316 din Codul fiscal”, a rezultat că : “Persoana impozabilă **S.C. ZS.R.L.**, cu domiciliul fiscal jud. Neamț, oraș Roznov, str. Tineretului, nr.663, figurează la data de 14.07.2016 (data solicitării) ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, având codul de înregistrare în scopuri de TVA RO Înregistrarea în scopuri de TVA este valabilă începând din data de 04.03.2015.

Persoana impozabilă a mai fost înregistrată în scopuri de TVA și în perioadele : **18.09.2006 – 23.12.2014.**”

Invocarea, de către organele de inspecție fiscală în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr..... a Referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. și a completărilor transmise prin email în data de 18.07.2016, a faptului că organele de control a Camerei de Conturi Neamț „*au apreciat*”, că **S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț**, nu avea dreptul de deducere a TVA în sumă de **S lei**, nu poate fi reținut ca motiv de fapt pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului verificat.

Mai mult, se reține că societatea, prin contestația formulată, precizează că anularea înregistrării în scopuri de TVA nu operează de la data înregistrării faptei în cazierul fiscal, cum s-a reținut de organele de inspecție fiscală, prin actul administrativ fiscal contestat, iar pe toată perioada, de la data înregistrării

din eroare, în scopuri de TVA, până la data anulării înregistrării, persoana impozabilă acționează în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA având dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în toată această perioadă.

Așadar, având în vedere cele expuse mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societatea verificată prin prisma informațiile furnizate de baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aflată la dispoziția acestora, limitându-se la a prelua în raportul întocmit în urma finalizării inspecției fiscale generale la **S.C. ZS.R.L. Roznov, județul Neamț**, a constatările organelor de control din cadrul Camerei de Conturi Neamț, consemnate în Raportul de control nr.1011/18.05.2015 încheiat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, fără însă să analizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului verificat și invocând temeuri de drept fără a avea la bază probe sau constatări proprii.

Astfel, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare de către organele de inspecție fiscală a obligațiilor fiscale în cauză, în condițiile în care din conținutul actului administrativ fiscal atacat nu rezultă care sunt constatările proprii ale acestora, în baza cărora și-au întemeiat convingerea că taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** nu este deductibilă fiscal.

Or, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, mai sus explicitate, organele de inspecție fiscală aveau obligația motivării Deciziei de impunere nr..... contestată, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....-NT, pe bază de probe sau constatări proprii.

Prin urmare, în speță, devin incidente și prevederile referitoare la rolul activ al organului fiscal, respectiv prevederile stipulate la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art.94 alin.(1) - alin.(3) din același act normativ se stipulează:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane

privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

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

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”, iar potrivit prevederilor art.105 alin.(1):

“(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Totodată, la pct.102.1 din Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se prevede:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, se reține că organul de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuia să analizeze toate actele și faptele care au rezultat din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, trebuia să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice relevante pentru impunere, revenindu-i sarcina de a-și motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, pentru ca organul de soluționare a contestației să

poată face aplicarea prevederilor stipulate la art.213 alin.(1) din din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. [...]”

Având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, Activitatea de Inspecție Fiscală, nu au emis în conformitate cu prevederile legale Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, potrivit celor reținute în prezenta decizie de soluționare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, va desființa parțial Decizia de impunere nr., privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., pentru suma de **S lei**, ce reprezintă diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.216, alin.(3), alin.(3¹), din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu prevederile punctelor 11.5., 11.6. și 11.7. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.906/2014, care precizează :

„11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”, precum și cu prevederile punctului 102.5. din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1.050/2004, care reglementează:

„În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185, alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”, cu mențiunea că art.185 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a devenit, prin republicare art.216.

Organele de inspecție fiscală vor avea în vedere prevederile art.218, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

„În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin.(2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face după ce hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă”.

Organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei decizii, cu excepția prevăzută de art.218, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere prevederile art.91 din același act normativ, referitoare la prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, vor emite o nouă decizie de impunere, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în conformitate cu prevederile legale și a celor reținute în prezenta decizie.

2. Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de S lei (S lei dobânzi/majorări de întârziere + S lei penalități de întârziere), cauza supusă soluționării este dacă S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț, datorează aceste accesorii, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr..... din 23.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, referitoare la debitul asupra căruia au fost calculate, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În fapt, se reține că stabilirea de majorări de întârziere/dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de **S lei** (S lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată + S lei penalități), în sarcina contestatorului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

În drept, Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede că :

„Art.119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art.120- (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

„Art.120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Având în vedere că la capitolul III, punctul 1 din prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr.F..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și pentru suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 216 alin.(1)și (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1. lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. din 23.12.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., pentru **S.C. Z S.R.L. Roznov, județul Neamț**, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei**, alcătuită din:

- **S lei** - taxă pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, în termen de 30 de zile de la data

comunicării deciziei, cu excepția prevăzută de art.218, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere prevederile art.91 din același act normativ, referitoare la prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, să procedeze la emiterea unei noi decizii de impunere, pentru aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă, în conformitate cu prevederile legale și a celor reținute din prezenta decizie.

Art.2. Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bacău.