

DECIZIA NR. 25/14.07.2008
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. "IP" S.R.L.
înregistrată la D.G.F.P. ----- sub nr. .../04.06.2008

Direcția generală a finanțelor publice a județului ----- a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice ----- - Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice cu privire la contestația nr. .../1... din 30.05.2008 formulată de S.C. "IP" S.R.L. cu sediul în str. bl.... mun. ..., jud., nr. de înregistrare la Oficiul Comerțului J--/2--cod de identificare fiscală RO 14-----.

Contestația are ca obiect suma totală de "S" lei stabilită prin decizia de impunere nr..../23.04.2008 reprezentând:

- Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plata....."S1" lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de "S3" lei;
- Impozit pe profit în sumă de..... "S4" lei;
- majorări de întârziere aferente impozit pe profit în sumă de..... "S5" lei;
- Contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de asigurați în sumă de "S2" lei;
- majorări de întârziere aferente CASS asigurați în sumă de..-..... "S6" lei.

Din analiza modului de îndeplinire a condițiilor de procedura reglementate de O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, se rețin următoarele:

1. Raportul de inspecție fiscală nr. ---și decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, nr. încheiate în data de 22.04.2008 de organe de inspecție fiscală din cadrul AFP ----- - Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice, au fost comunicate contestatoarei în data de 08.05.2008 fapt confirmat de aceasta prin semnatura dată pe adresa de înaintare.

2. Contestația a fost depusă la registratura generală a AFP ----- în data de 30.05.2008 și înregistrată sub nr.... din aceeași dată, fiind formulată în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația este însoțită de referatul privind propunerea de soluționare a contestației nr....din 04.06.2008, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, prin care se precizează că împotriva S.C. "IP" SRL ----- nu s-a formulat plângere penală și se propune respingerea contestației formulată de aceasta, ca neîntemeiată.

Constatând că în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007 cu modificările și completările ulterioare, compartimentul Soluționare contestații din cadrul D.G.F.P. ----- este investit să soluționeze contestația formulată de S.C."IP" S.R.L..

I. S.C. "IP" S.R.L prin administratorul său doamna....., contestă obligațiile fiscale de plată în sumă de "S" lei, îndreptându-se împotriva deciziei de impunere nr...../09.04.2008, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ----/22.04.2008.

În susținerea contestației sunt prezentate următoarele motive de fapt și de drept:

a). Referitor la obligațiile fiscale în sumă totală de "S4+S5" lei societatea contestă diferența de plată stabilită de inspecția fiscală la **impozit pe profit în sumă de "S4" lei și majorări de întârziere aferente în sumă de "S5" lei**, considerând că organul de inspecție fiscală a apreciat în mod subiectiv că cheltuielile cu modernizarea efectuate în spațiile luate cu chirie de la S.C."G" S.A. ----- nu sunt deductibile neținând seama că au fost facturate și, la data efectuării controlului erau înregistrate în contabilitate (factura fiscală vsimp nr...../23.01.2008);

- "în ceea ce privește facturile neînregistrate nu avem nimic de comentat";

b). Referitor la suma totală de "S1+S3" lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de "S1" lei și majorări de întârziere la plata aferente TVA în sumă de "S3" lei:

- conform normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal obligația notificării privind opțiunea de a calcula TVA la chirii îi revine prestatorului, care a depus notificarea la AFP

----- cu întârziere ceea ce conform normelor nu anulează dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare "iar societatea noastră, fiind plătitoare de TVA, avea obligația conform legii să deducă TVA de pe factura fiscală cu chiria...";

- societatea noastră a plătit prestatorului contravaloarea facturilor cu chiria inclusiv TVA-ul, la rândul său acesta a colectat TVA-ul aferent acestor facturi și l-a achitat la bugetul de stat;

- începând cu data de 01.06.2006 societatea "IP" SRL a subînchiriat în totalitate spațiul respectiv colectând și achitând la stat TVA .

- față de cele de mai sus și a măsurilor dispuse de echipa de control de a anula dreptul de deducere a TVA de pe facturile pentru chirie întocmite fără ca prestatorul să notifice AFP ----- opțiunea de facturare cu TVA , "IP" SRL urmează să plătească de două ori TVA-ul privind închirierea spațiului din strada -----4;

- în privința TVA-ului aferent facturilor neînregistrate " nu avem nimic de comentat".

c.) Referitor la CASS asigurați în sumă de "S2" lei și a majorărilor aferente în sumă de "S6" stabilite de plată de echipa de inspecție fiscală pentru veniturile în sumă de lei realizate de persoane angajate în baza contractelor de prestări servicii:

- " conform actului normativ invocat de către echipa de control, persoana care realizează veniturile are obligația de a plăti cota de 6,5% privind asigurările sociale de sănătate și nu beneficiarul serviciilor care "are obligația de a reține și vira impozitul pe venit și nimic mai mult".
lg. 571/2003.

II. Prin decizia de impunere nr.../09.04.2008 întocmită în baza raportului de inspecție fiscală nr. ----, organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. ----- - serviciul inspecție fiscală persoane juridice, au stabilit ca societatea contestatoare datorează pentru perioada 01.01.2006 -31.12.2007 obligații de plată în sumă totală de "S" lei privind "impozitul pe profit" în sumă de "S4" lei, dobânzi aferente în suma de "S5" lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de "S1" lei, dobânzi aferente în sumă de "S3" lei și contribuții pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați în sumă de "S2" lei pentru care a calculat majorări de întârziere în sumă de "S6" lei.

a) Referitor la suma de "S4+S5" lei obligația de plată reprezentând impozit pe profit în sumă de "S4" lei și majorări de întârziere aferente în sumă de "S5" lei organul de control a stabilit următoarele:

- în anul 2006 SC "IP" SRL ----- a înregistrat următoarele rezultate fiscale: trimestrul I 2006 -pierderi în sumă de lei, trimestrul II - profit cu un impozit pe profit în sumă de, trimestrul III 2006- pierdere fiscală în sumă de (pierdere contabilă în sumă de.... la 31.12.2006 o pierdere contabilă de

- SC "IP" SRL a încheiat în luna iunie 2006 contractul de închiriere nr..../28.06.2006 cu SC "B" SRL ----- pentru un spațiu de 90 m.p. situat în -----, str.nr. ..., parter pe care l-a subînchiriat cu aceeași dată societății "V" SRL B prin contractul nr./28.06.2006 pentru aceeași perioadă de 5 ani și pentru o chirie mai mare.

În luna iulie, cu factura serianr.05.07.2006 emisă de SC "B" SRL -----, SC "IP" SRL a înregistrat cheltuieli cu chiria aferente lunilor august, septembrie, octombrie 2006 în lei, însă începe să factureze către SC "V" SRL B chiria pentru spațiul respectiv abia începând cu luna noiembrie 2006 (pentru care deține o altă factură de la SC "B" SRL), așadar, cheltuielile de mai sus nu pot fi considerate deductibile fiscal conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal care prevede că "pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare" având în vedere că în perioadă iulie - octombrie 2006 societatea nu a utilizat spațiul respectiv, domiciliul său fiscal fiind situat în alt spațiul închiriat din anul 2002 de la SC "G" SA -----;

- în luna august 2006 nu a înregistrat la venituri factura fiscală seria ... nr./25.08.2006 emisă către SC "D" SRL ----- în sumă totală delei din care TVA în sumă de ... lei;

- în luna noiembrie 2006 societatea nu a înregistrat factura fiscală . nr. din 21.11.2006, emisă către o persoană fizică în sumă de lei, din care TVA în sumă de..... lei;

- în luna decembrie 2006 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de lei din factura fiscală seria nr./18.12.2006 de la SC "C" SRL ----- reprezentând lucrări de zugrăveală, uși, ferestre, etc., sumă pe care organul de control a considerat-o investiție ce trebuia să fie înregistrată în contul 212 "Construcții" și amortizată lunar de către cel care a închiriat imobilul conform art. 24 alin. (11) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a celor constatate mai sus, organul de inspecție fiscală a stabilit la data de 30.09.2006 că SC "IP"SRL a realizat un profit impozabil în sumă delei cu un impozit pe profit în sumă de lei și majorari de întârziere la plată în sumă de lei iar la data de 31.12.2006 a stabilit o pierdere fiscală în sumă de lei.

- în anul 2007, în trimestrul I societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de ... lei din care se recuperează pierderea fiscală din anul 2006.

- în iunie 2007 societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de.... lei reprezentând contravaloarea materiale de construcție în sumă de lei, geam termopan în sumă de ... lei și tâmplărie pvc în sumă de ... lei (factura fiscală nr..... din 27.06.2007 emisă de SC "T" SRL ----- în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, factura fiscală nr.... din 27.04.2007 în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei și factura fiscală nr.din 15.05.2007 în sumă de ... lei din care TVA în sumă de ... lei emise de SC "Tr" SRL -----) pe care organul de control a considerat că trebuia să le înregistreze în contul de imobilizări corporale 231. "Imobilizări corporale în curs de execuție" și să calculeze amortizarea fiscală conform art. 24 alin. (11) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care, față de impozitul pe profit înregistrat de societate la data de 30.06.2006 organul de inspecție fiscală a stabilit diferență la impozitul pe profit în sumă de lei, iar pentru neachitarea la termenul legal de scadență a calculat pentru perioada 25.07.2007-25.10.2007 majorări de întârziere în sumă de lei.

- în august 2007 societatea nu a înregistrat factura fiscală seria VS ... nr. /31.08.2007 emisă către _____ în valoare totală de....lei din care TVA în sumă delei. Ca urmare la data de 30.09.2007 s-a stabilit o diferență la impozitul pe profit în sumă de.... lei și majorari de întârziere aferente în sumă de ... lei calculate pentru perioada 25.10.2007-25.01.2008.

- în noiembrie 2007 societatea nu a înregistrat factura fiscală seria VS IMP nr. din 08.11.2007 emisă către SC "SU" SRL B în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de ... lei și ca urmare la data de 31.12.2007, organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de obligație fiscală de plată la impozitul pe profit în sumă de "S4" lei și majorări de întârziere la plată calculate pentru perioada 25.01.2008-21.04.2008 în sumă de "S7".lei.

Așadar, pentru perioada 01.01.2006 -31.12.2007, organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina SC "IP"SRL ----- obligatii suplimentare de plată în sumă de "S4+S5" lei și majorări de întârziere la plată în sumă de "S5" lei, pe care societatea le contestă în integralitate.

b) În ceea ce privește obligația fiscală de plată în sumă totală de "S1+S3" lei reprezentând diferență taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de "S1" lei și majorări de întârziere la plată în sumă de "S3" lei, în perioada supusă verificării - 01.04.2006-31.12.2007, în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate s-au consemnat următoarele:

- în trimestrul III 2006, organul de inspecție fiscală stabilește o diferență privind TVA de plată în sumă de..... lei, astfel:

- societatea a dedus TVA în sumă de lei în baza facturii fiscale seria VS.. nr. ... /05.07.2006 emisă de SC "B" SRL ----- în sumă totală de lei reprezentând contravaloare chirii spațiu din -----, str., parter, încalcând prevederile art. 141 alin. (2) lit. k devenită lit. e de la 01.01.2007 din Codul fiscal în care se stipulează că operațiunile privind **"arendarea, concesionarea și închirierea de bunuri imobile"(arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile- după 01.01.2007) sunt scutite de TVA;**

- societatea nu a colectat TVA în sumă de lei conform facturii nr. /25.08.2006 în sumă totală de ... lei emisă pe numele SC "D" SRL ----- (factură neînregistrată în evidența contabilă a societății).

- în trimestrul IV 2006, organul de inspecție fiscală stabilește o diferență la TVA de plată în sumă de ... lei ,astfel:

- ...lei TVA colectată din factura fiscală nr.... /21.11.2006 neînregistrată în evidența contabilă a societății;

- ... lei TVA dedusă conform facturilor fiscale nr..... /13.11.2006 și nr. ... din 13.12.2006 emise de SC "B" SRL ----- pentru chirie spațiu, pentru care SC "IP" SRL ----- nu avea drept de deducere conform art. 141 alin (2) lit. k din Codul fiscal;

- în trimestrul I 2007, organul de inspecție fiscală stabilește diferență de plată la TVA în sumă de lei deoarece societatea a dedus fără să beneficieze de acest drept TVA de pe facturile emise de SC "B" SRL ----- pentru chirie spațiu, nr. din 16.01.2007, din 14.02.2007 și din 14.03.2007

în valoare totală de lei din care TVA lei;

- în trimestrul II 2007, organul de inspecție fiscală stabilește diferență de plată la TVA în sumă de lei deoarece societatea a dedus fără să beneficieze de acest drept TVA de pe facturile emise de SC "B" SRL ----- pentru chirie spațiu, nr. din 16.04.2007, din 15.05.2007 și din 16.06.2007 în valoare totală de lei din care TVA ... lei;

- în trimestrul III 2007, organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de TVA de plată în sumă delei, motivat de faptul că:

- societatea nu a înregistrat factura fiscală VS ... nr. .../31.08.2007 (.. lei din care TVA în sumă de ... lei;

- societatea a dedus fără să beneficieze de acest drept TVA în sumă de de pe facturile emise de SC "B" SRL ----- pentru chirie spațiu, nr./06.07.2007 și/16.08.2007 în valoare totală de lei din care TVA lei;

- în trimestrul IV 2007, organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de TVA de plată în sumă de ...lei, deoarece a constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr./08.11.2007 în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ...lei.

Așadar pentru perioada supusă inspecției fiscale organul de inspecție fiscală a stabilit la TVA de plată o diferență totală de "S1" lei pentru care a calculat majorări de întârziere la plată în sumă totală de "S3" lei, sume pe care societatea le contestă.

c) În ceea ce privește **Contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați** organul de inspecție fiscală constatând că societatea plătește salarii pentru o serie de angajați în baza unor convenții civile, salariați care nu mai realizează venituri de natură salarială de la alt loc de muncă, aplicând prevederile art. 11 alin. (1) din Ordinul Presedintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 221/2005 și art. 16 alin. (1) Ordinul Presedintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 617/2007 a stabilit în sarcina SC "IP"SRL ----- printr-o decizie de impunere nr..../2008 obligații de plată în sumă de 784 lei cu titlul de Contribuție de asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de "S2" lei și majorări de întârziere la plată în sumă de "S6" lei.

Prin referatul cu propuneri de soluționare care însoțește contestația, aprobat de conducătorul organului emitent al actului administrativ atacat, se propune respingerea în totalitate a acesteia.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se retin următoarele:

a.) Referitor la obligația de plată în sumă de "S4+S5" lei cu titlul de impozitul pe profit în sumă de "S4" lei și majorări de întârziere aferente în sumă de "S5" lei

cauza supusă soluționării este dacă DGFP ----- prin compartimentul Soluționare contestații se poate pronunța cu privire la obligația SC "IP"SRL ----- de a plăti la bugetul statului aceste sume în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu se poate stabili situația de fapt.

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2006 -31.12.2007.

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. ----/ 22.04.2008 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr..../23.04.2008 organul de inspecție fiscală a stabilit că în perioada verificată societatea nu a înregistrat în evidența contabilă venituri realizate în sumă de lei, fapt pentru care societatea nu face nici o obiecțiune, însă contestă decizia de impunere privind impozitul pe profit în integralitatea sa.

În drept, potrivit art. 19 (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal se stipulează, referitor la calculul impozitului pe profit.

"(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".

Așadar societatea avea obligația să înregistreze în evidențele sale contabile toate veniturile realizate pe surse de venit în mod cronologic și sistematic.

De asemenea, organul de inspecție fiscală mai constată că societatea a considerat suma de ... lei reprezentând investiții realizate la imobile luate cu chirie drept cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit încalcând astfel prevederile art. 24 alin. (11) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(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.”, sau la alin. (3) se precizează:

“(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;”

Se reține faptul că lucrările sau bunurile facturate de S.C. "C" SRL -----, SC "T" SRL, SC "Tr" SRL sunt aferente în exclusivitate lucrărilor legate de reparația și modernizarea spațiului închiriat, conform contractului de închiriere din anul 2002 încheiat cu SC"G" SA -----, investițiile în curs de realizare nu pot afecta cheltuielile curente ale societății ci se includ în valoarea mijlocului fix respectiv sau ca un mijloc fix separat ca investiție la mijloace fixe existente, cum prevede art. 24 din Codul fiscal. Costul complet al lucrărilor realizate se recuperează după recepția și punerea în funcțiune a acestora prin deducerea amortizării calculată începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare stabilite prin lege pentru fiecare categorie de mijloace fixe.

Prin urmare se reține că suma de lei a fost considerată în mod legal drept cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe anii 2006 și 2007 de către organele de inspecție fiscală, impozitul pe profit stabilit suplimentar prin întregirea profitului impozabil cu această cheltuială fiind datorat bugetului de stat, și nu poate fi reținută susținerea contestatoarei că a facturat aceste lucrări către SC"G" SA ----- prin factura nr.1/23.01.2008 deoarece aceasta a fost emisă în perioada care nu a fost supusă inspecției fiscale.

Totodată, se reține că organul de inspecție fiscală nu a dat drept de deducere a cheltuielilor cu chiria facturată de SC "B" SRL pentru lunile august, septembrie și octombrie 2006 în sumă de lei, deoarece acestea se referă la un spațiu neutilizat, societatea nefacturând către SC "V" SRL B pentru aceeași perioadă chiria pentru spațiul respectiv deși avea contract de închiriere încheiat din data de 28.06.2006.

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au analizat modul de îndeplinire de către societate a obligațiilor privind înregistrarea corectă și la timp a veniturilor și cheltuielilor realizate pe fiecare perioadă fiscală în parte, dar nu se poate reține că analiza a fost făcută avându-se în vedere 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.

În drept, referitor la aceste rețineri se fac aplicabile prevederile: art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

_ " Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

(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", precum și prevederile pct. 12.6, 12.7 și 12.8 din OPANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care precizează:

"12.6. 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.

12.7. 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.

12.8. 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", coroborat cu prevederile art. 47, 87, 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007 cu modificările și completările ulterioare care precizează:

" ART. 47

Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat sau desființat în condițiile prezentului cod.

(2) Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au

stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor principale anulate."

"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. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(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) **sanționarea 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;**

[...]

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;**

Ca urmare, potrivit celor prezentate în cuprinsul deciziei și având în vedere prevederile art. 213 alin.

(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care specifică:

"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. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării" organul de soluționare face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din același act normativ care menționează ca: **"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."**

Referitor la acest aspect, la pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, se precizează:

"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."

Pe cale de consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. / 23.04.2007 și Raportul de inspecție fiscală nr. ---- / 22.04.2008 referitor la impozitul pe profit de plată în suma de "S4" lei și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de "S5" lei, urmând a se aplica prevederile pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005, care precizează:

“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.”

III. b.1.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, DGFP -----, prin compartimentul Soluționare contestații este investită să se pronunțe dacă SC "IP"SA poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă chiriilor facturate de SC "B" SRL -----, în condițiile în care aceasta nu a depus la organele fiscale teritoriale notificarea pentru taxarea operațiunilor de închiriere.

In fapt, în perioada iulie 2006 - august 2007, SC "IP"SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, aferentă chiriei facturate de SC "B" SRL pentru spațiul din -----, str. nr. ..., parter, spațiu pe care l-a subînchiriat altei societăți..

Pe considerentul că SC "IP"SRL ----- nu a prezentat notificarea întocmită și înregistrată de către SC "B" SRL la organul fiscal teritorial competent în scopul taxării operațiunilor de închiriere, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită și înscrisă în facturile de chirie.

In drept, potrivit art. 141 alin. (2) lit. k) sunt scutite de taxă operațiunile privind **arendarea, concesiunea și închirierea de bunuri imobile, cu următoarele excepții:**

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
2. serviciile de parcare a vehiculelor;
3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;
4. închirierea seifurilor "

Litera k) sub această formulare rămâne valabilă până la intrarea în vigoare (01.01.2007) a Legii nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii 571/2003 privind Codul fiscal când a devenit litera e) și are următorul cuprins:

[...]

e)" arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, [...], iar potrivit alin. (3) al art. 141 din actul normativ mai sus menționat, "orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme."

Astfel, aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile Titlului VI pct. 38 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 care precizează:

"(1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2)

[...]

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul imobil, această parte din bunul imobil care se intenționează a fi utilizată pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal.

[...]

(5) Persoana impozabilă care a optat pentru regimul de taxare în condițiile alin. (1) poate aplica regimul de scutire de taxă prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, de la data înscrisă în notificarea prevăzută la alin. (7).

(6) Persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele norme în termen de 90 de zile de la data aderării.[...]."

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că SC "B" SRL a depus notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunii de închiriere a spațiului respectiv la AFP ----- în data de 11.09.2007, dată de la care avea dreptul să înscrie în facturi taxa pe valoarea adăugată iar SC"IP" SRL ----- să deducă taxa

aferentă facturilor primite pentru contravaloarea chiriei.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se dorește taxarea acestei operațiuni prestatorul trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, iar taxarea se aplică de la data înscrisă în notificare.

Totodată, așa cum rezultă din alin. (6) al pct. 38 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, mai sus menționat, după data aderării României la Uniunea Europeană, aveau obligația să notifice în termen de 90 de zile de la data aderării și persoanele impozabile care au optat tacit înainte de aderare pentru operațiunile de închiriere de bunuri imobile.

În aceste condiții sunt aplicabile prevederile Titlului VI pct. 40 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum au fost modificate și completate prin Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, care precizează:

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

Se reține că prin aceste reglementări legiuitorul a dat posibilitatea persoanelor impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adăugată să opteze pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit.k) (devenită ulterior lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține astfel că beneficiarii unor astfel de operațiuni pentru care nu a fost depusă o notificare nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită, aceștia având obligația să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, beneficiarul cunoscând faptul că operațiunea de închiriere este o operațiune scutită, precum și faptul că nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru o astfel de operațiune decât în cazul în care ar fi fost depusă o notificare de solicitare a taxării de către prestator, era obligat, chiar dacă acest lucru nu este prevăzut expres în lege dar decurge în mod logic din prevederea mai sus menționată, să solicite prestatorului dovada depunerii acestei notificări. În cazul nedeunerii acesteia beneficiarul ar fi putut să solicite prestatorului, în condițiile legii, stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, argumentul contestatoarei cu privire la faptul că în calitate de beneficiar al serviciului prestat are dreptul să deducă taxa chiar dacă furnizorul a depus cu întârziere notificarea la autoritatea fiscală din care să rezulte opțiunea pentru aplicarea regimului de taxare a operațiunilor de închiriere imobile, și afirmația referitoare la faptul că în aceste condiții este obligată să plătească de două ori TVA nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în condițiile prevederilor Titlului VI pct 40 din Hotărârea Guvernului 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul la care a avut loc operațiunea societatea trebuia să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile legale pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată.

În situația în care prestatorul a facturat în mod eronat cu TVA operațiunea de închiriere, SC "IP" SRL, în calitate de beneficiar, avea **obligația să solicite prestatorului stornarea facturii cu TVA și emiterea unei noi facturi fără TVA, obligație prevăzută în mod expres în titlul VI pct. 40 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.**

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au luat în considerare notificarea prezentată de SC "IP" SRL din data de 19.11.2007.

Argumentul societății, că la rândul său a facturat către SC "V" SRL contravaloarea serviciului de închiriere spații cu TVA nu poate fi reținută întrucât în conformitate cu prevederile art. 150 (3) din Codul fiscal **"Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este**

obligată la plata acesteia", iar în ceea ce privește facturarea serviciilor din închiriere spații trebuie să se conformeze prevederilor legale citate mai sus.

Prin urmare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea de închiriere, se exercită în situația în care furnizorul a depus o notificare de solicitare a taxării acestei operațiuni, nefiind suficient, în acest caz ca factura să ofere toate informațiile conform prevederilor legale. Organele de inspectie fiscală, au anulat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile de chirie având la baza prevederile pct. 40 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior precizate, precum și constatarea cu privire la faptul ca SC "IP" SRL a prezentat notificarea depusă la organul fiscal competent din care a rezultat că prestatorul a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere a imobilelor în cauză, din data de 19.11.2007.

În consecință, organele de inspectie fiscală, în mod legal nu au acordat SC "IP" SRL dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile fiscale emise de SC "B" SRL ----- pentru perioada pentru care contestația nu a prezentat notificarea depusă la organul fiscal competent din care să rezulte că SC "B" SRL ----- a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunile de închiriere a imobilului respectiv, fapt pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă **ca neintemeiată**.

III.b.2.) Referitor la obligația de plată privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de "x" lei cauza supusă soluționării DGFP ----- prin compartimentul Soluționare contestații este să se pronunțe dacă SC "IP" SRL avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de "x" lei în condițiile în care facturile fiscale emise pe numele unor clienți nu au fost înregistrate în contabilitatea societății.

În fapt, în perioada 01.04.2006- 31.12.2007 SC "IP" SRL ----- a emis un număr de 4 facturi fiscale cu TVA, către diverși beneficiari pe care nu le-a înregistrat în contabilitate, vină pe care și-o însușește, prin contestația formulată arătând că "nu are nimic de comentat".

Organul de inspectie fiscală constatând că societatea nu a înregistrat, nu a declarat și nu a plătit la bugetul statului TVA înscrisă în respectivele facturi a procedat la modificarea bazei de impunere cu suma lei în sensul majorării acesteia și a obligat-o pe contestatoarea la plata TVA în sumă de lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 150(1) lit. a), în România este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată **"dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu"**:

"a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b) - g)".

Având în vedere ca societatea contestatoare este persoană înscrisă ca și plătitoare de TVA la organul fiscal competent, că a emis facturi cu TVA pe care nu a declarat-o și nu a achitat-o la bugetul statului se reține că în mod corect și legal organul de inspectie fiscală a stabilit în sarcina sa obligația de plată în sumă de lei și pe cale de consecință urmează **să se respingă contestația pentru acest capăt de cerere ca neintemeiată**

Referitor la **majorările de întârziere în suma de "S3" lei**, aferente taxei pe valoarea adăugată, **cauza supusa soluționării este dacă DGFP ----- prin compartimentul Soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care, prin contestație, SC"IP" SRL ----- nu aduce nici un argument în susținerea cauzei.**

În fapt, prin contestația formulată, S.C."IP" SRL ----- precizează că în mod nelegal organele de inspectie au mărit baza de impunere la TVA cu suma de lei care a generat un TVA de plată în sumă de "S1" lei și au stabilit accesorii aferente acestei sume în sumă de "S3" lei.

Prin contestația formulată contestația nu aduce niciun argument în susținerea contestației pentru majorările de întârziere în suma de "S3" lei.

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]"

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]", coroborat cu pct. 12.1 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, care

stipuleaza urmatoarele:

“12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...].”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume.

În consecința, pentru suma de "S3" lei, contestația formulată de S.C. "IP" SRL ----- se va **respinge ca nemotivată** pentru acest capăt de cerere.

III. c). Referitor la obligațiile fiscale în sumă de "S2+S6" lei lei cu titlul Contribuție pentru asigurări de sănătate reținute de la asigurați în sumă de "S2" lei și majorări de întârziere la plată în sumă de "S6" lei cauza supusă soluționării DGFP ----- este să se pronunțe dacă societatea datorează această sumă la bugetul statului în condițiile în care a angajat salariați în baza unor convenții civile.

Perioada supusă verificării. 01.04.2006 - 31.12.2007.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada august 2006 - decembrie.2007 societatea a angajat pe bază de convenție civilă un număr de 3 persoane (_____, _____ si _____) care nu mai aveau un alt loc de muncă de la care să realizeze venituri de natură salarială, cărora le-a plătit salarii în sumă totală de lei pentru care datora la bugetul asigurărilor sociale de sănătate contribuție reținută de la asigurați în sumă de "S2" lei calculată în conformitate cu prevederile art. 11 alin (1) din Ordinul Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 221/2005 și art. 16 alin. (1) Ordinul Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 617/2007.

Societatea nu este de acord cu măsura stabilită de organul fiscal argumentând că obligația achitării acestei contribuții cade în sarcina angajatului, obligația angajatorului privind numai reținerea și virarea la bugetul de stat a impozitului pe venituri din salarii

În drept, conform art. 257 (1) din Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății **"Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).**

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit; Totodată alin (7) al aceluiași art. din actul normativ citat precizează **"obligația virării contribuției de asigurări sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care plătește asiguraților veniturile prevăzute la alin. (2) lit. a), d) și f), respectiv asiguraților pentru veniturile prevăzute la alin. (2) lit. b), c) și e)".**

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina contestatoarei suma de "S2" lei cu titlul de "contribuție privind asigurările de sănătate reținute de la asigurați", urmând pe cale de consecință **să se respingă contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.**

Referitor la majorările de întârziere la plată aferente contribuției privind asigurările de sănătate reținută de la asigurați în sumă de "S6" lei, societatea nu aduce nici un argument în susținerea contestației.

In drept, la art. 206 alin. (1) lit. c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...].”, coroborat cu pct.12.1 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, care stipulează următoarele:

“12.1. Contestatia poate fi respins ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...].”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume.

În consecință, pentru suma de "S6" lei, contestația formulată de S.C."IP" SRL ----- se va respinge ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 210, art. 216(3) și ale art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, se:

DECIDE:

1. Respingerea contestației formulată de către SC "IP" S.R.L -----, astfel:

- ca neîntemeiată **pentru suma "S1+S2" lei reprezentând:**
- **taxă pe valoarea adăugată în sumă de "S1" lei;**
- **contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în sumă de "S2" lei;**
- ca nemotivată **pentru suma de "S3+S6" lei reprezentând:**
- **majorări și penalități de întârziere în sumă de "S3" lei;**
- **majorări și penalități de întârziere în sumă "S6" lei;**

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.92/23.04.2008, precum și a Capitolului III 1 Impozitul pe profit din Raportul de inspecție fiscală nr..... din 22.04.2008 urmare a soluționării contestației formulată de S.C. "IP"S.R.L. referitoare la obligații fiscale de plată **în sumă totală de "S4+S5" lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de "S4" lei și dobânzi aferente în sumă de "S5" lei**, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actele contestate, să efectueze o nouă verificare care va viza strict considerentele din cuprinsul deciziei.

3. Decizia de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul ----- în termen de 6 luni de la data luării la cunoștință.

DIRECTOR EXECUTIV,

