

**DECIZIA nr. 56 din 2013** privind solutionarea  
contestatiei formulata de domnul **X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. .., completata cu adresa nr. ..., inregistrate sub nr. .. si nr. ..., de catre Administratia Finantelor Publice sector .. cu privire la contestatia formulata de domnul X cu domiciliul in Bucuresti, sos. ...

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector .. sub nr. .., completata cu adresa inregistrata sub nr. .., cu adresa remisa D.G.F.P.-M.B. inregistrata sub nr. .. si cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .. il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicata in data de **25.09.2012**, prin care s-au stabilit contribuabilului urmatoarele obligatii de plata in suma totala de **.. lei**, din care:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente.

De asemenea, contribuabilul contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ...

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** In baza raportului de inspectie fiscala nr. .. organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .. au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului X, urmatoarele obligatii de plata:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente.

**II.** Prin contestatia formulata domnul X, solicita anularea Deciziei de impunere nr. ..., invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- in anul 2007, grupul de 7 coproprietari impreuna cu SC Y SRL, au achizitionat in indiviziune 8 terenuri extravilane arabile in suprafata totala de 121.700 mp in tarlaua ..comuna .. judetul ..., pe care le-au alipit prin Actul de alipire nr. .. intr-un singur teren cu nr. cadastral ... Dupa aplicare, printr-un PUZ intocmit pentru o suprafata de 38 ha din tarlaua 67 a comunei .. printre care si suprafata de 121.700 mp a fost trecuta in intravilan agricol prin aprobarea PUZ-ului prin HCL .. nr. ..., fara a se efectua scoaterea din circuitul agricol. Prin Actul de Dezmembrare autentificat sub nr. ..., proprietarii suprafetei

respective au dezmembrat-o in 144 loturi intravilan agricol si au partajat-o intre grupul de 7 persoane si SC Y SRL prin Contractul de Partaj Voluntar nr. ... astfel:

1. grupul de 7 persoane a primit in indiviziune 128 loturi de teren intravilan agricol pentru construirea de case de vacanta dupa scoaterea din circuitul agricol, in suprafata de 6.085 ha.
2. SC Y SRL a primit 16 loturi teren intravilan agricol cu aceeasi suprafata de 6.085 ha cu alte destinatii;

- certificatul fiscal nr... emis de Primaria .. pentru autentificarea Actului de dezmembrare nr. ..., a fost intocmit gresit, in sensul ca aceste loturi sunt intravilan construibile, eroare pe baza careia loturile de teren au fost considerate si in contractul de partaj voluntar si in contractele de vanzare cumparare ce au urmat ca fiind intravilan construibile. In toate celelalte acte prezentate la notariat pentru autentificarea Actului de dezmembrare, respectiv extrase de carte funciara, certificatul de urbanism nr.1 eliberat de Primaria .., HCL nr. .. de aprobare PUZ, scrie doar intravilan. Daca scrie doar intravilan se prezuma ca este intravilan agricol, iar pentru a fi intravilan constructibil se verifica daca exista vreo scoatere din circuitul agricol;

- terenurile intravilan agricole pe care le-a vandut sunt scutite de TVA, iar inspectorii fiscali au mentionat in RIF Decizia de scoatere din circuitul civil agricol nr. ..., care nu ii apartine. Decizia de scoatere din circuitul agricol nr. ..., in baza careia organele de inspectie fiscala au stabilit ca terenurile vandute sunt intravilan construibile si nu intravilan agricole nu ii apartine, este un act introdus fraudulos in RIF, deoarece este un act solicitat de .. si .. si nu de el, este aprobat de Directia Agricola ... si se refera la scoaterea din circuitul agricol al unui teren din .., .., ori terenurile vandute de contestatar si de coproprietari care fac obiectul acestui raport sunt situate in ..;

- inspectia a fost prelungita timp de 3 ani, iar organele de inspectie fiscala s-au comportat abuziv intrucat nu i-au luat in considerare dovezile si nu i-a permis sa aduca alte documente in sustinerea punctului sau de vedere;

- un alt coproprietar din grupul celor 7, pe nume Z a fost inspectat de AFP sector .. in anul 2011, pentru aceleasi 16 vanzari in coproprietate din anul 2008, mentionate in RIF la pag. ..., iar inspectia asupra lui s-a finalizat prin a se stabili ca vanzarile respective sunt scutite de plata TVA pentru ca terenurile sunt intravilan agricole;

- in mod abuziv a fost numit reprezentantul asocierii, intrucat in incheierea de intabulare nr. ... a actului de dezmembrare sunt trecute cotele indivize de proprietate ale fiecarui coproprietar in parte si astfel poate fi stabilita obligatia de plata a TVA a fiecarui coproprietar in parte;

- a prezentat in sustinere doua certificate de urbanism nr. .. si nr. .. impreuna cu scoaterile din circuitul agricol solicitate prin certificatul de urbanism, care demonstreaza, in opinia sa, ca cel putin doua terenuri vandute erau intravilane agricole la momentul vanzarii, desi in contractele de vanzare-cumparare prin care au fost cumparate scria eronat ca sunt intravilane constructibil.

Prin adresa inregistrata la AFP Sector .. sub nr. ..., remisa D.G.F.P.-M.B. cu adresa inregistrata sub nr..., contestatarul depune in sustinerea contestatiei adresa Primariei .. si Declaratia notariala data de contribuabil in data de .. autentificata sub nr....

Prin adresa inregistrata la AFP Sector .. sub nr. ..., remisa D.G.F.P.-M.B. cu adresa inregistrata sub nr..., contestatarul depune in sustinerea contestatiei incheierea de rectificare nr. .. incheiata de Biroul Notari Publici .., privind rectificarea Actului de

dezmembrare nr..., precum si adresa Directiei pentru Agricultura Judeteană .. nr... privind Deciziile de scoatere din circuitul agricol cu care figureaza in evidentele D.A.J. ...

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

**3.1. Cu privire la durata de desfasurare a inspectiei fiscale, se retin urmatoarele:**

**In fapt,** in baza avizului de inspectie fiscala nr. .. organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector .. au informat contribuabilul X cu faptul ca incepand cu data de 28.09.2011 va face obiectul unei inspectii fiscale, avand ca obiective verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata pe perioada 01.01.2006-31.12.2009.

**Inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 13.08.2012 – 27.08.2012 la sediul Administratiei Finantelor Publice sector ...**

Proiectul raportului de inspectie fiscala a fost transmis contribuabilului impreuna cu Instiintarea privind discutia finala nr. ..., de care contribuabilul a luat la cunostinta in data de .., cand a avut loc discutia finala asupra constatarilor din Raportul de inspectie fiscala, conform art.104 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

In urma discutiei purtate si in conformitate cu art.107 alin. (4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata contribuabilul prin adresa inregistrata la AFP sector 5 cu nr. 106942/29.08.2012 si-a exprimat punctul de vedere.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., in baza caruia a fost emisa si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. prin care s-au stabilit in sarcina contribuabilului X obligatii de plata in suma totala de .. lei, din care:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente.

Prin contestatia formulata contribuabilul a sustinut faptul ca inspectia a fost prelungita timp de 3 ani, iar organele de inspectie fiscala s-au comportat abuziv intrucat nu i-au luat in considerare dovezile si nu i-a permis sa aduca alte documente in sustinerea punctului sau de vedere.

**In drept,** potrivit prevederilor art. 6, art. 9, art. 94, art. 96, art. 97, art. 100, art. 101 si art. 104 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, in vigoare la data initierii inspectiei fiscale:

**„Art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere**

Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.”

**„Art. 9 – Dreptul de a fi ascultat**

(1) Înaintea luării deciziei organului fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

„**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 diferentelor 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 constatarilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuternicirii acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferentelor 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.”

„**Art. 96** – *Formele și întinderea inspecției fiscale*

(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

a) **inspecția fiscală generală**, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

(2) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.”

Norme metodologice:

"93.1. Organul de inspectie fiscala decide asupra efectuării unei inspectii fiscale generale sau partiale, în temeiul dispozitiilor art. 6 si 7 din Codul de procedura fiscala."

"**Art. 97** - *Proceduri si metode de control fiscala*

(1) În realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele proceduri de control:

a) **controlul inopinat**, care consta în activitatea de verificare factica si documentara, în principal, ca urmare a unei sesizari cu privire la existenta unor fapte de încalcare a legislatiei fiscale, fara anuntarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucisat, care consta în verificarea documentelor si operatiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelatie cu cele detinute de alte persoane; controlul încrucisat poate fi si inopinat.

(2) **La finalizarea controlului inopinat sau încrucisat se încheie proces-verbal.**"

"**Art. 100** - *Selectarea contribuabililor pentru inspectie fiscala*

(1) Selectarea contribuabililor ce urmeaza a fi supusi inspectiei fiscale este efectuata de catre organul fiscal competent.

(2) **Contribuabilul nu poate face obiectii cu privire la procedura de selectare folosita.**"

"**Art. 101** - *Avizul de inspectie fiscala*

(1) Înaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa înstiinteze contribuabilul în legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala.

(2) Dupa primirea avizului de inspectie fiscala, contribuabilul poate solicita, o singura data, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspectiei fiscale. Amânarea se aproba sau se respinge de catre organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspectiei fiscale, comunica contribuabilului data la care a fost reprogramata inspectia fiscala."

"**Art. 104** - *Durata efectuării inspectiei fiscale*

(1) Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, în functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni."

În ceea ce priveste invocarea nelegalitatii deciziei atacate, pe motiv ca *inspectia a fost prelungita timp de 3 ani*, nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme contestatarul nu arata cum aspectele reclamate i-au pricinuit o vatamare ce nu poate fi înlaturata decat prin anularea deciziei, iar pentru a fi lovite de nulitate, având în vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale "***se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu poate fi înlaturata decat prin anularea lor***".

Or, din punct de vedere legal, termenul de 3 luni pentru durata efectuării inspectiei fiscale, prevazut de art. 104 din Codul de procedura fiscala este un *termen de recomandare*, având ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, iar depasirea lui nu este sanctionata cu nulitatea deciziei de impunere emisa în urma inspectiei, în lipsa unei dispozitii legale exprese în acest sens.

Mai mult asa cum precizeaza organul de inspectie fiscala prin referatul cauzei nr...., în aceasta perioada s-a încheiat si Procesul-verbal nr... urmare a controlului inopinat din data de .., iar în vederea desfasurarii actiunii de inspectie fiscala generala, s-a emis

Ordinul de Serviciu nr. ... (Ordin de serviciu nr. ..) care s-a finalizat in data de 27.08.2012, data la care a avut loc discutia finala asupra constatarilor din RIF.

De altfel, cu privire la durata inspectiei fiscale, prin adresa nr...., organul de inspectie fiscala i-a adus la cunostinta contribuabilului urmatoarele:

„(...) facem mentiunea ca dumneavoastra nu ati prezentat in totalitate documentatia solicitata de organele de inspectie fiscala si procedural, organele de inspectie fiscala au solicitat documentatia necesara actiunilor de control altor organe abilitate in acest sens. In fapt, in aceasta perioada s-au incheiat si Procesele-verbale nr. ... si nr. ..., urmare a controalelor inopinate din data de .., respectiv din data de ... In vederea efectuarii actiunii de inspectie fiscala generala, s-a emis Ordinul de serviciu nr...., data inceperii inspectiei fiscale, care s-a finalizat in data de .., data la care a avut loc discutia finala asupra constatarilor din Raportul de Inpectie Fiscala, astfel fiind respectate prevederile alin.(1) art.104 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.”

Fata de considerentele expuse si intrucat motivele invocate sunt nefondate contestatia contribuabilului X vizand nelegalitatea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., pe motiv ca *inspectia a fost prelungita timp de 3 ani*, este neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca atare.

### **3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei si accesoriile aferente in suma de .. lei :**

*Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2010 constând în vânzari de terenuri intravilane detinute fie singur, fie in coproprietate, domnul X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei, în conditiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate fie singur, fie intr-o asociere cu alte persoane, iar organul de inspectie fiscala l-a numit reprezentantul asocierii, fara a-si motiva decizia.*

**In fapt**, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. .. si a anexei 6, in perioada 01.01.2006 - 31.12.2009, domnul **X** a realizat urmatoarele tranzactii cu terenuri detinute in coproprietate, dupa cum urmeaza :

**1. - in anul 2006** a incheiat 9 tranzactii cu terenuri extravilane, valoarea totala fiind de .. lei.

In luna septembrie 2006, cifra de afaceri realizata de catre contribuabil a depasit plafonul de scutire, prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar contribuabilul avea obligatia sa se inscrie ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de TVA si ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de TVA incepand cu **01.11.2006**.

**2. - in anul 2007** a incheiat 14 tranzactii cu terenuri extravilane, valoarea totala fiind de .. lei;

**3. - in anul 2008** a incheiat 35 tranzactii cu terenuri extravilane/intravilane, dintre care 19 tranzactii au avut ca obiect terenuri extravilane arabile, din care **16 tranzactii au avut ca obiect terenuri intravilane**, valoarea totala fiind de .. lei; valoarea tranzactiilor care au avut ca obiect terenuri intravilane este in suma de ... lei;

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **in perioada 01.01.2008 - 31.12.2008** valoarea tranzactiilor ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este in suma de .. lei, careia ii corespunde **TVA in suma de .. lei**;

**4. - in anul 2009** a incheiat **5 tranzactii cu terenuri intravilane**, valoarea totala fiind de .. lei; Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **in perioada 01.01.2009 - 31.12.2009** valoarea tranzactiilor ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este in suma de .. lei, careia ii corespunde **TVA in suma de .. lei**.

De altfel, organul de inspectie fiscala precizeaza ca anterior vanzarilor, au fost efectuate achizitii de terenuri extravilane, au fost scoase din extravilanul localitatii si introduse in intravilan.

Organele de inspectie fiscala au efectuat inspectia fiscala verificandu-se tranzactiile privind proprietatile imobiliare din patrimoniul personal efectuate in perioada 01.01.2006 - 30.09.2009 in baza documentelor puse la dispozitie de catre contribuabil si a informatiilor existente in baza programului informatic D208.

Intrucat intre persoanele fizice coproprietare nu exista un contract de asociere, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art. 125<sup>1</sup> alin.(1) pct. 18, art. 127 alin. (9) si alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, au considerat ca domnul **X** a actionat in numele asocierii nu in nume propriu si nu s-a declarat platitor de T.V.A. la data depasirii plafonului de scutire, septembrie 2006, procedand la stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata, pentru operatiunile taxabile care le-a realizat pe perioada cuprinsa intre data la care contribuabilul trebuia sa se inregistreze si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele fiscale au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului **X**, taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de .. lei aferenta vanzarilor efectuate cu terenuri situate in intravilanul comunei ..., categoria de folosinta arabil, detinute in coproprietate in cote parti indivize, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2009, precum si accesorii aferente in suma de .. lei.

Prin contestatia formulata domnul **X** invoca faptul ca in mod abuziv a fost numit reprezentantul asocierii, intrucat in actul de partaj sunt trecute cotele indivize de proprietate ale fiecarui coproprietar in parte si astfel poate fi stabilita obligatia de plata a TVA a fiecarui coproprietar in parte si ca terenurile intravilane sunt neconstruibile, fiind identificate erori in actele de vanzare-cumparare in care se precizeaza ca terenurile sunt

construibile. De altfel, contribuabilul nu contesta calitatea de persoana impozabila din perspectiva TVA.

Acesta sustine faptul ca terenurile tranzactionate sunt scutite de plata TVA, intrucat sunt terenuri intravilane, categoria de folosinta arabil, iar certificatul fiscal nr. .. emis de Primaria ... pentru autentificarea Actului de dezmembrare nr. .., a fost intocmit gresit in sensul ca aceste loturi sunt intravilan construibile, eroare pe baza careia loturile de teren au fost considerate si in contractul de partaj voluntar si in contractele de vanzare cumparare ce au urmat ca fiind intravilan construibile.

De asemenea, precizeaza ca domnul Z a fost inspectat de AFP sector .. in anul 2011, pentru aceleasi 16 vanzari in coproprietate din anul 2008.

**In drept**, potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât si începând cu data de 01.01.2007:

**"(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

***(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.***"

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), în functie de perioada incidenta operatiunilor în cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora, pentru anul 2006:

*„2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale.”,*

iar, începând cu data de 01.01.2007:

*„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”*

***Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.***



Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea bunurilor imobile proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Asa cum explicita legiuitorul prin norme, in aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Referitor la definitia termenilor comuni in intelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie: [...]

**20. persoana - orice persoana fizica sau juridica.**"

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata "**persoana**" ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Incepand cu 01.01.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

*„f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea** unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a **unui teren construibil**, **daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:***

*1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare."*

Potrivit prevederi legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Totodata, legiuitorul, în cadrul aceluiasi alineat, stipuleaza, ca **exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unui teren construibil, nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.**

Începând cu data de **01.01.2008**, alin. (2) lit. f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru urmatoarele operatiuni:

*„f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil**. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

*1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare."*

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri construibile si constructii, altele decât cele utilizate în scopuri personale, fiind persoana impozabila, datoreaza TVA.

Conform dispozitiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3 (*dispozitii care nu instituie norme fiscale, nu reprezinta decat instructiuni privind completarea unui formular, astfel ca nu adauga si nici nu sunt contrare legii, in speta Legea nr. 571/2003*), cu privire la continutul si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala încheiat la persoana fizica, se specifica faptul ca:

*"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:*

*- adresa (localitate, strada, etaj, apartament, cod postal, judet/sector).*

*În cazul asocierilor se vor înscrie datele de identificare pentru fiecare persoana fizica asociata, precum si cota de distribuire pentru fiecare:*

*- numele, initiala tatalui si prenumele;*

*- codul numeric personal sau numarul de identificare fiscala;*

*- adresa (localitate, strada, etaj, apartament, cod postal, judet/sector);*

*- cota de distribuire.*

**Se va considera asociere si cazul în care doua persoane au realizat o operatiune sau o activitate economica impozabila si nu exista un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operatiunea sau activitatea desfasurata."**

Pentru clarificarea notiunii de persoana impozabila, precum si tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozitiile art. 125<sup>1</sup> si art. 127 alin. 9 si 10 din Codul fiscal, aplicabile incepand cu data de 01.01.2007:

*"Art. 125<sup>1</sup>. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:*

*18. persoana impozabila are întelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica. [...]*

*20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;*

*21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila."*

*"Art. 127 - (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate în numele asocierii sau organizatiei respective.*

*(10) Asocierile în participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau nastere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridica si sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participatiune."*

Cu privire la determinarea cifrei de afaceri in baza careia se stabileste plafonul de scutire, art. 152 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul fiscal, aplicabil in anul 2006:

*"Art. 152. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.*

*(...)*

*(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la*

*care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”*

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, în situația în care persoanele fizice vând bunuri deținute în coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea pot fi analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică, asociația sau coproprietarii bunurilor pot acționa în scopul vânzării acestora în numele propriu sau în nume propriu.

De asemenea, organele de inspecție fiscală ale AFP sector .. au constatat următoarele tranzacții efectuate de contribuabilul X:

- **anul 2005** – 1 tranzacție singură;
- **anul 2006** – 9 tranzacții, din care 2 singură și 7 în coproprietate ..
- **anul 2007** – 14 tranzacții, din care 7 singură, 3 în coproprietate cu .. și 4 în coproprietate cu ..;
- **anul 2008** – 35 tranzacții, din care 19 în coproprietate cu ... și 16 în coproprietate cu Z, ..a;
- **anul 2009** – 5 tranzacții în coproprietate cu ....

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că tranzacțiile au vizat atât terenuri extravilane cât și terenuri intravilane.

**În speta**, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele: persoana fizică **X** împreună cu alți 6 coproprietari (**Z**, ...) și cu SC Y SRL, au achiziționat în anul 2007 terenuri extravilane arabile în suprafața totală de 121.700 mp în țarlăua 67 comuna .. județul .., pe care le-au alipit prin Actul de alipire nr. .. într-un singur teren cu nr. cadastral ...

După alipire, printr-un PUZ întocmit pentru o suprafață de 38 ha din țarlăua 67 a comunei ... printre care și suprafața de 121.700 mp a fost trecută în intravilanul comunei .. prin aprobarea PUZ-ului prin Hotărârea Consiliului Local .. nr. ...

Prin Actul de Dezmembrare autentificat sub nr. ..., proprietarii suprafeței respective au dezmembrat-o în 144 loturi intravilan.

Prin Contractul de Partaj Voluntar nr. .. cele 144 de loturi de teren intravilan construibil au fost partajate între grupul de 7 persoane și SC Y SRL astfel:

- SC Y SRL a primit 16 loturi teren intravilan;
- **cele 7 persoane fizice au primit în proprietate, în indiviziune 128 loturi și în următoarele cote: 2/12 pentru .., cota parte indiviză 3/12 pentru .. și X și cota parte indiviză 1/12 pentru .. și Z.**

**Conform precizarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .. :**

- tranzacțiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse soluționării au fost realizate, așa cum am subliniat anterior, de persoana fizică **X**, împreună cu ceilalți coproprietari, motiv pentru care fiecare persoană reprezintă parte în aceste operațiuni/activități economice desfășurate;

- între persoanele fizice coproprietare nu există un contract de asociere ;
- conform contractului de Partaj Voluntar nr. .. cele 144 de loturi de teren intravilan construibil au fost partajate între grupul de 7 persoane și SC Y SRL astfel: SC Y SRL a primit 16 loturi teren intravilan și **cele 7 persoane fizice au primit în**

**proprietate, in indiviziune 128 loturi si in urmatoarele cote: 2/12 pentru ..., cota parte indiviza 3/12 pentru .. si X si cota parte indiviza 1/12 pentru .. si Z.**

Avand in vedere cele mai sus prezentate, nu se poate considera ca domnul X reprezinta asocierea, in conditiile in care tranzactiile au fost realizate fie singur, fie in diferite alte asocieri si in conditiile in care prin Contractul de Partaj Voluntar nr. .. loturile de teren intravilan constructibil au fost partajate intre grupul de 7 persoane si SC Y SRL, fiind precizate cotele indivize de proprietate ale fiecarui coproprietar in parte, si mai mult acesta a efectuat tranzactii si cu alti proprietari.

Prin urmare, contrar sustinerilor organului de inspectie fiscala, plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA nu poate fi analizat la nivelul asocierii, iar obligatia de plata vizand TVA nu se poate stabili la nivelul asocierii, domnul X nu poate reprezenta asocierea, intrucat nu exista o asociere unica, clar definita, deoarece persoana fizica in cauza a efectuat in perioada 2005-2009 tranzactii imobiliare atat cu terenuri pe care le detinea singur cat si cu terenuri pe care le detinea in coproprietate, coproprietarii implicati in tranzactii **nefiind aceiasi** de fiecare data.

Mai mult, prin contestatia formulata domnul X invoca faptul ca domnul Z, cu care a realizat o parte din tranzactii, a fost verificat de organul fiscal. Mentiiunile organului de inspectie fiscala ale AFP sector .. precum ca au fost solicitate informatii AFP sector .. vizand inregistrarea/neinregistrarea si verificarea domnului Z si ca acestia le-au comunicat ca nu este inregistrat in scopuri de TVA si nici verificat fiscal, nu pot fi retinute in conditiile in care solicitarea a fost efectuata in anul 2010, iar inspectia s-a desfasurat in cursul anului 2012.

Fata de cele retinute in cuprinsul deciziei si potrivit principiului accessorium sequitur principale, se vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, republicat si se va dispune desfiintarea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... emisa de AFP Sector .., prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de .. lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei si accesoriile aferente in suma de ... lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5., 11.6. si 11.7. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care precizeaza:

"11.5. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, **în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.**

11.6. **Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii”.

Prin urmare, Administratia Finantelor Publice Sector ... va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilului, tinand cont de prevederile legale, de toate motivatiile acestuia, precum si de cele retinute prin prezenta.

### 3.3. Referitor la dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ...

*Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.-M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii ale acestora, ci la masuri de indeplinit de catre contestatar, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.*

**In fapt**, prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala au dispus urmatoarele masuri: contribuabilul X va solicita inregistrarea fiscala in scopuri de TVA la Activitatea de Administrare Fiscala din Administratia Finantelor Publice sector ...

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 205.** - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii."

**"Art. 209.** - (1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, în a caror raza teritoriala își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pâna la 3 milioane lei;[...]"

De asemenea, OMFP nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini

masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului".**

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3. din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 , care stabileste:

**"Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc. "

Intrucat masurile dispuse in sarcina domnului X nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

**"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Finantelor Publice Sector .. - Activitatea de Inspectie Fiscala, in calitate de organ fiscal emitent al dispozitiei de masuri.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul art.6, art.9, art. 94, art.96, art.97, art.100, art. 101, art. 104, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125<sup>1</sup>, art.127 alin.(1), alin.(2), alin.(9) si (10), alin. (2) lit. f) al art.141 si art. 152 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât si începând cu data de 01.01.2007, OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, pct. 5.3., pct. 11.5., 11.6. si 11.7. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011

## **D E C I D E**

**1.** Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .. de AFP Sector ..., prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de .. lei, din care:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente;

urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt fiscale a contribuabilului, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

**2.** Transmite Administratiei Finantelor Publice Sector .. - Activitatea de Inspectie Fiscala contestatia formulata de domnul x impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. ...

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii la Tribunalul Bucuresti in termen de 6 luni de la comunicare.