

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 652 din 2016
privind soluționarea contestației formulate de
Soții și
din, județul

Cu adresa nr., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** - Inspecție Fiscală a înaintat dosarul contestației formulate de **Soții** CNP și CNP din, **județul**, împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale nr. din* Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr..... din

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, reprezentând:

- lei TVA suplimentară de plată;
- lei accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de, iar contestația a fost depusă în data de și înregistrată la A.J.F.P sub nr.

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare începând cu data de 01.01.2016) s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Contestatarul susține următoarele:

"[...] INSPECȚIA FISCALĂ A ÎNCĂLCAT PRINCIPIUL NEUTRALITĂȚII CONTROLULUI FISCAL

Conform teza II a art.64 din Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală avea obligația să ia în considerare toate actele doveditoare, iar dacă nu există aceste acte sau contribuabilul nu depune declarații fiscale, avem art.65 alin.1 lit.a) și c) și alin.2 prin care organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, folosind procedurile art.1091 alin.6 lit.a) [...].

Regimul juridic al TVA este unul unitar, în conținutul său intrând nu numai obligații [...] dar și drepturi cum ar fi dreptul de deducere al TVA aferentă operațiunilor prin care s-a obținut obiectul material al vânzărilor, [...].

Ca urmare pentru stabilirea sumelor reprezentând TVA aferent tranzacțiilor imobiliare, inspecția fiscală avea obligația să calculeze deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii.

În acest sens s-a pronunțat CJUE cauza C – 183/14, având ca obiect cererea de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Appel Cluj (România), [...].

MAJORĂRILE DE ÎNTÂRZIERE ȘI PENALITĂȚILE DE ÎNTÂRZIERE SUNT NELEGALE ȘI ÎNCALCĂ DIRECTIVELE CJUE. [...]

Cuantumul majorărilor de întârziere este stabilit în mod nelegal în condițiile în care în cursul anului subsemnatul am fost invitat la DGFP unde inspectorii [...] mi-au solicitat date despre tranzacțiile imobiliare încheiate și mi-au adus la cunoștință faptul că voi primi o decizie privind cuantumul TVA. [...].

Majorările de întârziere care mi se impută sunt nelegale și pentru faptul că conform Certificatului de atestare fiscală emis la data de [...] **NU DATOREAZ NICI O SUMĂ DE BANI REPREZENTÂND TVA.** [...].

OBLIGAREA NOASTRĂ LA PLATA TVA ESTE NELEGALĂ

Imputarea în anul a plății TVA-ului pentru anul este nelegală deoarece Legea 571/2003 [...] nu a reglementat expres până la obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul personal de a plăti TVA-ul aferent acestor operațiuni. Abia prin OUG 109/2009 s-a introdus la art.127 alin.1 [...].

Sensul Codului Fiscal Art.127 CF alin.(1) [...] are un înțeles diferit față de Directiva Europeană 112/2003 Articolul 9 alin.(1) [...]. Exprimarea se interpretează confuz la art.127 [...] și nu clar ca la art.9, [...]. Astfel toate

modificările aduse Codului fiscal trebuie judecate prin prisma principiului *tempus regit actum*, pentru fiecare modificare în parte.

Ca urmare, este evident că subsemnații am avut calitatea de persoană fizică și nu de comerciant/persoană taxabilă, [...] am cumpărat și am vândut imobile fără a avea în intenție obținerea de profit.

Considerăm de asemenea că este netemeinic invocarea de către organul fiscal a prevederilor OUG 44/2008 [...].

În actul administrativ emis de către organul fiscal ni se impută faptul că nu am respectat obligația de a ne înregistra ca plătitor de TVA cu toate că aceiași inspectori fiscali uită de faptul că dacă trebuia să plătim aceste obligații la momentul tranzacției acea plată se făcea la biroul notarului public [...]. În opinia subsemnatului, persoana fizică nu depune declarații de impunere pentru veniturile din vânzările proprietăților imobiliare și nu are obligații legale de prezentare a acestor documente unui control fiscal, pentru că nu i se aplică controlul fiscal.

Menționez că vânzarea de imobile nu este descrisă ca activitate economică independentă, iar obligativitatea plății TVA conform art.127 CF nu încadrează această activitate la cele ale căror specific necesită o declarație de impunere.

Activitatea economică independentă [...] este definită la art.46 Cod fiscal și nu include vânzările de imobile ca venituri comerciale. [...]

Dacă nu se face încadrare, și veniturile sunt din activități economice desfășurate în mod independent din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal, atunci intervine prevedea de la art.42 lit.g) și veniturile sunt scutite de impozit, deoarece intră la categoria " altele" de la cap.VIII1 Cod fiscal, [...].

Dacă tranzacția este neimpozabilă din punct de vedere al impozitului pe venit, atunci nici subsemnatul nu poate fi persoană taxabilă [...] pentru TVA.

ACTELE ADMINISTRATIVE CONTESTATE PRIN PREZENTA ÎNCALCĂ PRINCIPIUL RETROACTIVITĂȚII LEGII [...].

Potrivit art.1 din Codul civil, « **Legea dispune numai pentru viitor ; ea n-are putere retroactivă** » [...]

Ori în Actele administrative intitulate DECIZIE DE IMPUNERE [...] și RAPORT DE INSPECȚIE FISCALĂ PARȚIALĂ, se motivează obligațiile noastre fiscale pentru anii – cu acte normative intrate în vigoare în anii și Neretroactivitatea legii civile stă la baza principiului securității juridice care nu are nici o legătură cu modul în care subsemnații suntem tratați în calitatea noastră de cetățeni români de către organele fiscale ale statului. [...].

În concluzie, apreciez că subsemnații **nu avem nici o obligație de plată a TVA** deoarece nu am încălcat în nici un mod legea [...]”.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit la persoana persoana impozabilă și, s-au stabilit următoarele:

” [...] CAPITOLUL III – Constatări privind taxa pe valoarea adăugată

Verificarea a fost efectuată în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, [...], aprobate prin H.G. nr.44/2004 [...] și a cuprins perioada 01.01.2009 – 31.12.2014. [...].

Conform situației contractelor încheiate de soții și, existentă la nivelul A.J.F.P., aceștia figurează cu un număr de șase tranzacții imobiliare în care au calitatea de vânzători, astfel :

- pentru anul au fost identificate tranzacții imobiliare, [...];
- pentru anul a fost identificată tranzacție imobiliară [...];
- pentru anul au fost identificate tranzacții imobiliare [...].

[...] tranzacțiile imobiliare au fost efectuate de domnul, împreună cu soția sa doamna, fiind incidente prevederile art.127, alin.(10) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, [...].

Au fost constatate următoarele :

ANUL.....

În anul, [...] domnul, împreună cu soția sa doamna a derulat un număr de [...] tranzacții imobiliare în care a avut calitatea de vânzător, astfel :

1) Prin Contractul de vânzare – cumpărare [...] nr. [...] vând [...] terenul fâneață, în suprafață măsurată de mp [...].

Terenul este proprietatea vânzătorilor, fiind dobândit prin cumpărare, [...] conform contractului de vânzare cumpărare [...] nr. [...].

Prețul acestei vânzări a fost stabilit la suma de [...] euro, echivalentul sumei de lei [...].

Aferent tranzacțiilor imobiliare efectuate, domnul, reprezentantul persoanei impozabile nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală nici un document [...].

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. – Inspecție fiscală sub nr. [...], Primăria comunei Brebu a comunicat faptul că nu au fost emise certificate de urbanism în perioada – pe numele soților și

De asemenea [...] din evidențele registrului agricol nu rezultă aceste terenuri. [...].

Astfel, conform celor prezentate, terenul tranzacționat avea la data vânzării calitatea de teren constructibil, în conformitate cu prevederile art.141, alin.(2), litera f), din Legea nr.571/2003, [...] coroborate cu prevederile titlului VI, punctul 37.(6), din H.G. 44/2004.

Tranzacția [...] nu reprezintă activitate economică, fiind considerată tranzacție întâmplătoare, fără caracter de continuitate.

Se consideră că această tranzacție este operațiune scutită de taxă, [...].

2) Prin contractul de vânzare – cumpărare [...] nr. [...] vinde [...] dreptul de proprietate asupra următoarelor imobile [...]:

- teren curți construcții în suprafață de 588 [...] mp, împreună cu construcția C1 – locuință (P + M) edificată pe acesta, în suprafață de 84 mp [...];

- dreptul indiviz de $\frac{1}{4}$ din terenul curți construcții în suprafață de 84 mp [...].

Imobilul este proprietatea promitenților vânzători, fiind dobândit astfel : [...]. Terenurile au fost alipite cu actul de alipire autentificat sub nr. și dezmembrate cu actul de dezmembrare autentificat sub nr. Construcția este proprietatea domnilor și, în baza Autorizației de construire nr., eliberată de Primăria, iar la data înstrăinării avea calitatea de construcție nouă.

Prețul vânzării a fost stabilit la suma de lei, [...].

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. – Inspecție Fiscală sub nr. doamna notar public [...] a precizat [...], din prețul vânzării imobilului amintit, 50% revine soților și, respectiv suma de lei.

Tranzacția efectuată [...] reprezintă operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.141, alin.(2), litera f) din Legea nr.571/2003, [...].

Această tranzacție, împreună cu prima vânzare din cursul anului intră în calculul cifrei de afaceri de 35.000 euro.

3) Prin Contractul de vânzare cumpărare [...] nr. [...] vinde [...] dreptul de proprietate asupra următoarelor imobile :

- terenul curți construcții, în suprafață de mp, situat în intravilanul comunei [...];

- dreptul indiviz de $\frac{1}{4}$ din terenul fânează în suprafață de mp – reprezentând drum de acces, situat în intravilanul comunei, [...];

Prețul vânzării a fost de 90.000 lei [...].

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P..... – Inspecție Fiscală sub nr. doamna notar public [...] a precizat [...], din prețul vânzării imobilului amintit, 50% revine soților și, respectiv suma de lei.

Trnzația efectuată [...] reprezintă operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.141, alin.(2), litera f) din Legea nr.571/2003, [...].

ANUL.....

1) Prin Contractul de vânzare cumpărare [...] numărul [...] vând [...] terenul fânează, în suprafață de [...] mp, situat în comuna [...].

Terenul este proprietatea vânzătorilor, fiind dobândit prin cumpărare [...], conform contractului de vânzare cumpărare [...] nr. [...].

Prețul acestei tranzacții a fost stabilit la suma de lei, [...].

[...] terenul tranzacționat avea la data vânzării calitatea de teren constructibil iar în conformitate cu prevederile art.141, alin.(2), litera f) din Legea nr.571/2003 [...], tranzacția efectuată este operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

ANUL.....

1) Prin Contractul de vânzare-cumpărare [...] nr. [...] vând [...] imobilul situat în intravilanul comunei [...], detaliat astfel :

- teren categoria curți construcții în suprafață de mp [...] împreună cu construcția C1 – locuință (P+M) edificată pe acesta [...];

- dreptul indiviz de cotă $\frac{3}{8}$ din terenul fânează [...] în suprafață [...] de mp, situat în intravilanul comunei Brebu [...].

Soții și au dobândit imobilul astfel :

- domnul Șincariuc Valeriu a dobândit cota de $\frac{1}{2}$ din terenul în suprafață de mp, precum și întreaga construcție edificată pe acest teren, precum și cota de $\frac{2}{8}$ din terenul în suprafață de mp, [...] conform contractului de donație [...] nr. [...];

- soții și au dobândit împreună cota de $\frac{1}{2}$ din terenul în suprafață de mp, prin cumpărare [...] conform contractului de vânzare-cumpărare [...] nr. [...].

Prețul total al acestei vânzări este de lei, echivalentul a euro [...].

Concluzionând, tranzacția efectuată, [...] nu este operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.141, alin.(2), litera f) din Legea nr.571/2003 [...].

2) Prin Contractul de vânzare cumpărare [...] numărul [...] vând [...] terenul fânează, în suprafață măsurată de [...] mp, situat în intravilanul comunei [...].

Terenul a fost dobândit prin cumpărare [...], conform contractului de vânzare cumpărare [...] nr. [...].

Prețul acestei vânzări a fost de lei [...].

[...] terenul tranzacționat avea la data vânzării calitatea de teren constructibil, iar în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2), litera f) din Legea nr.571/2003 [...] tranzacția efectuată este operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. [...].

Din verificarea fotocopiilor contractelor de vânzare cumpărare [...] s-a constatat că în perioada –, soții și au efectuat un număr de [...] tranzacții imobiliare în care au avut calitatea de vânzători.

Astfel, în cursul anului, au fost efectuate trei tranzacții imobiliare [...], cifra de afaceri cumulată, aferentă soților și fiind de lei. În cursul anului a fost efectuată o tranzacție imobiliară [...], cu o valoare de lei. În cursul anului au fost efectuate două tranzacții imobiliare [...] cu o valoare de lei.

Primele două livrări efectuate în cursul anului sunt operațiuni scutite de la plata taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.141 alin.(2), litera f) din Legea nr.571/2003 [...], însă intră în calculul cifrei de afaceri de 35.000 euro, având în vedere prevederile art.152, alin.(2), din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, [...].

Din analiza fotocopiilor contractelor de vânzare-cumpărare în care soții și au calitatea de vânzători a rezultat că operațiunile efectuate de aceștia intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, îndeplinind condițiile prevăzute de art.126, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, [...].

Ulterior datei la care persoana impozabilă formată din soții și a depășit plafonul special de scutire de la plata TVA [...] prevăzut la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...] prin depășirea cifrei de afaceri de 35.000 euro (119.000 lei), persoana impozabilă avea obligația ca în termen de zece zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon (luna), să se înregistreze în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.153, alin.(1), litera b) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, [...].

Ulterior datei depășirii plafonului special de scutire de la plata T.V.A., persoana impozabilă formată din soții și a efectuat în calitate de vânzător patru tranzacții imobiliare [...], conform contractelor de vânzare cumpărare nr., [...] nr. [...], nr. [...] și nr. [...].

Tranzacțiile imobiliare derulate prin contractele de vânzare cumpărare [...] sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA conform prevederilor art.141 alin.(2), litera f), pct.1 din Legea nr.571/2003 [...].

Având în vedere prevederile referitoare la prețul vânzării înscris în contractele de vânzare cumpărare [...], prin care nu se fac precizări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.140, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal [...] coroborat cu prevederile pct.23, alin.(1) și (2), Titlul VI din H.G. 44/2004 [...], la control s-a calculat taxa pe valoarea adăugată, prin aplicarea procentului sutei mărite (19x100/119).

Aferent veniturii în sumă de lei, [...], la control a rezultat taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului consolidat al statului în sumă de lei [...] la care se adaugă dobânzi și majorări de întârziere, respectiv penalități de întârziere, în sumă totală de lei [...].

Majorările de întârziere au fost calculate până la data de, avându-se în vedere drept perioadă fiscală trimestrul calendaristic, deoarece contribuabilul nu s-a înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, iar plafonul de 100.000 euro nu a fost depășit. [...].

În conformitate cu prevederile O.M.F. 3331/17.10.2013, [...], organul fiscal teritorial va proceda la înregistrarea din oficiu în scopuri de T.V.A. a Persoanei impozabile formată din soții și, reprezentată de domnul [...].”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* Prin Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. – Inspecție Fiscală la persoana impozabilă soții și din sat, județul, a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare din perioada _..... _

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că persoana impozabilă soții și nu a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în evidențele organelor fiscale și nu a condus evidența privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv nu au fost completate jurnalul de vânzări și cel de cumpărări.

Constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. s-au realizat, pe de-o parte, pe baza listei nominale beneficiar de venit conform declarației cod 208 preluată din Aplicația Fiscnet a Ministerului Inanțelor Publice, listă prin care sunt monitorizate tranzacțiile imobiliare autentificate de către notarii publici, precum și pe baza situației contractelor încheiate de soții și, existentă la nivelul A.J.F.P.

În fapt, în perioada anilor –....., persoana impozabilă soții și a efectuat 6 tranzacții imobiliare, din care contracte de vânzare – cumpărare în anul (venituri totale realizate în sumă de lei), contract de vânzare – cumpărare în anul (venituri totale realizate în sumă de lei) și contracte de vânzare –cumpărare în anul (venituri totale realizate în sumă de lei), fără a solicita înregistrarea ca plătitor în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, deși după realizarea primelor două tranzacții imobiliare efectuate în lunile, veniturile realizate de soții și – lei – au depășit plafonul de scutire prevăzut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal – lei.

Cele două tranzacții în urma cărora soții și au realizat venituri în sumă de lei au constat în :

a) Contractul de vânzare – cumpărare autentificat de Biroul Notarial și Asociații sub nr. prin care soții și au vândut doamnei, terenul fâneață, în suprafață de mp situat în intravilanul comunei, cu număr cadastral Prețul vânzării a fost de euro, echivalentul a lei.

b) Contractul de vânzare – cumpărare autentificat de Biroul Notarului Public sub nr. prin care soții și au vândut soților și, următoarele imobile situate în comuna, județul

- teren curți în suprafață de mp împreună cu construcția C1 – locuință (P+M) edificat pe aceasta, în suprafață de mp, cu număr cadastral

- dreptul indiviz de ¼ din terenul curții în suprafață de mp – reprezentând drum de acces cu număr cadastral

Prețul vânzării a fost de lei, din care soților și, le-a revenit suma de lei, reprezentând 50% din prețul vânzării imobilului amintit.

Astfel, în luna, persoana impozabilă soții și a realizat venituri în sumă totală de lei (..... lei din contractul nr. + lei din contractul nr.), depășind astfel plafonul de scutire prevăzut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal.

Prin depășirea plafonului de scutire de TVA, așa cum am arătat mai sus, următoarele tranzacții efectuate începând cu tranzacția din data de, au intrat în sfera de aplicare a TVA, fiind considerate la inpecția fiscală operațiuni taxabile.

Aceste tranzacții imobiliare în sumă totală de lei au avut la bază următoarele :

1) Contractul de vânzare – cumpărare autentificat de Biroul Notarului Public sub nr. prin care soții și au vândut domnului, următoarele imobile :

- terenul curți, construcții, în suprafață de mp, situat în intravilanul comunei, cu număr cadastral

- dreptul indiviz de ¼ din terenul fâneață în suprafață de mp – reprezentând drum de acces situat în intravilanul comunei, cu număr cadastral

Prețul vânzării a fost de lei, din care soților și, le-a revenit suma de lei, reprezentând 50% din prețul vânzării imobilului amintit.

2) Contractul de vânzare – cumpărare autentificat de Biroul Notarului Public sub nr. prin care soții și au vândut domnului, terenul fâneață, în suprafață de mp, situat în comuna, cu număr cadastral, Prețul vânzării a fost de lei.

3) Contractul de vânzare – cumpărare autentificat de Biroul Notarilor Publici sub nr., prin care soții și au vândut domnului imobilul situat în intravilanul comunei, detaliat astfel :

- teren categoria curți construcții în suprafață de mp, împreună cu construcția C1 – locuință (P+M) edificat pe acesta, în suprafață de mp, identificat cu număr cadastral (teren) și – C1 (construcție) ;

- dreptul indiviz în cotă de 2/8 din terenul fâneață, în suprafață de mp, situat în intravilanul comunei, cu număr cadastral, Prețul vânzării a fost de euro, echivalentul a lei.

4) Contractul de vânzare – cumpărare autentificat de B.N.P. sub nr., prin care soții și au vândut domnului, terenul fâneață în suprafață de mp situat în intravilanul comunei, cu număr cadastral, Prețul vânzării a fost de lei.

Conform excepției prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenurile vândute care au fost încadrate în categoria de folosință "curți-construcții", devenind astfel terenuri construibile, sunt supuse taxării cu TVA, neintrând în categoria bunurilor scutite de TVA.

Astfel, operațiunile efectuate de soții și în România în perioada - reprezintă operațiuni care au avut ca scop obținerea de venituri cu caracter de continuitate, tranzacțiile efectuate intrând în categoria operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a TVA, conform prevederilor art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, parte dintre terenurile înstrăinate prin contractele de vânzare-cumpărare menționate mai sus reprezentând tranzacții imobiliare cu terenuri construibile din categoria de folosință "curți-construcții".

Întrucât în luna a fost depășit plafonul de scutire, așa cum am arătat mai sus, la control s-a stabilit că persoana impozabilă soții și a devenit de drept plătitor de TVA în data de, înainte de efectuarea următoarei tranzacții care a avut loc după data depășirii plafonului de TVA.

Din cele prezentate mai sus, pentru tranzacțiile efectuate în perioada -, ulterior depășirii plafonului de scutire (.....), tranzacții care în parte reprezintă operațiuni taxabile, respectiv operațiuni de vânzare a terenurilor încadrate în categoria de folosință "curți-construcții" în valoare totală de lei, în baza prevederilor art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și (2), art. 128 alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 150 alin. (1) lit. a), art. 152 alin. (1), (2) și (6), art. 153 alin. (1) lit. b), art. 156² și art. 157 alin. (1) din Codul fiscal și a pct. 3, pct. 23 alin. (1), pct. 37, pct. 62 alin. (2) lit. a) și pct. 66 alin. (1) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina reprezentantului persoanei impozabile soții și, respectiv dl, TVA de plată în sumă de lei lei, prin aplicarea procedeului sutei mărite (24 x 100 / 124) asupra valorii de vânzare înscrisă în contractele de vânzare cumpărare, precum și accesorii aferente în sumă totală de lei (..... lei dobânzi/majorări de întârziere + lei penalități de întârziere) calculate în baza prevederilor art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (7) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

* Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. - Inspecție Fiscală sub nr., soții și **contestă** Decizia de impunere nr. din, susținând următoarele:

Subsemnații, am avut calitatea de persoană fizică și nu de comerciant/persoană taxabilă, deoarece nu am îndeplinit acte de comerț din cele reglementate de art.3 Cod Comercial, pentru care există obligația de plată TVA înainte de ci am cumpărat și am vândut bunuri imobile fără a avea în intenție obținerea de profit.

De asemenea, contribuabilul menționează că, art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, nu încadrează vânzarea de imobile ca fiind o activitate al cărei specific necesită declarație de impunere.

Referitor la dreptul de deducere al TVA, contribuabilul menționează că exercitarea dreptului de deducere este un drept garantat prin sistemul comun de TVA și legislația națională cât și prin considerațiile CJUE.

* Fată de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

La art. 126, art. 127 și art. 128 din Codul fiscal sunt prezentate operațiunile care intră în sfera de aplicare a TVA, persoanele impozabile care desfășoară activități economice enumerate de legiuitor, printre care și exploatarea bunurilor corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, și totodată este definită livrarea de bunuri, astfel:

"Operațiuni impozabile

Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127, alin.(1) acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127, alin.(2); [...]

Persoane impozabile și activitatea economică

Art. 127. - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. [...]

Livrarea de bunuri

Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

În aplicarea prevederilor art. 127, alin. (2) din Codul fiscal, la pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a acestei legi, aprobată prin H.G. nr. 44/2004, se prevede:

"3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoană fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal."

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră că au desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție** făcând situația în care se constată că **activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în această situație, persoanele fizice dobândind calitatea de persoană impozabilă, așa cum este și cazul soților și

La art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, este prevăzută cifra de afaceri de 35.000 euro până la care persoanele impozabile pot beneficia de scutirea de taxă, iar la alin. (2) se prevede din ce este constituită cifra de afaceri, astfel:

"Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1) [...]

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;"

După depășirea de către persoanele impozabile a plafonului de scutire de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei, acestea trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prevederilor art. 153 alin. (1) din Codul fiscal:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoare adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de TVA, după cum urmează: [...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon; [...]"

Totodată, pct. 66 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precizează:

"66.(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal."

De asemenea, la art. 150 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, se prevede obligația persoanelor impozabile de a plăti taxa pe valoarea adăugată.

În cazul soților și, depășirea plafonului de scutire de TVA s-a realizat în luna, iar calitatea de plătitor de TVA au dobândit-o începând cu, conform prevederilor art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal și a pct. 66 alin. (1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, întrucât după efectuarea celei de-a doua tranzacții imobiliare din luna s-a dovedit faptul că cei doi soți desfășoară o activitate economică cu caracter de continuitate, iar valoarea încasată de cei doi soți din tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada —..... prezentate mai sus, a fost în sumă de lei, peste plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei), astfel că obligația de înregistrare în scopuri de TVA a intervenit până la, obligație neîndeplinită.

Primele două tranzacții efectuate în cursul anului, sunt operațiuni scutite de plata taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, însă se va ține cont de ele la calculul plafonului de scutire de TVA, cea de-a treia tranzacție efectuată în anul în care a fost începută activitatea economică (.....) nu mai poate fi considerată ocazională, activitatea economică fiind considerată continuă după realizarea acesteia.

Vânzarea de terenuri construibile reprezintă operațiune taxabilă care nu se încadrează în categoria livrărilor de terenuri scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal (prima parte a textului), ci se încadrează la excepția prevăzută de acest text, respectiv scutirea nu se aplică pentru livrarea de terenuri construibile:

"(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial al taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil."

În cazul de față, soții și nu beneficiază de scutirea de TVA pentru parte din tranzacțiile încheiate prin contractele de vânzare-cumpărare autentificate începând cu data de, după depășirea plafonului de scutire, întrucât obiectul vânzării l-a reprezentat înstrăinarea de terenuri încadrate în categoria de folosință curți-construcții, deci de terenuri construibile, situație cuprinsă în cazul de excepție prevăzut la art.141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, mai sus prezentat.

Față de cele prezentate, rezultă că soților și li se aplică toate prevederile legale sus menționate care dovedesc faptul că aceștia au calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA pentru tranzacțiile imobiliare desfășurate cu terenuri curți-construcții.

Astfel, aceștia aveau obligația să se înregistreze la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de scutire, așa cum s-a prezentat mai sus, astfel că începând cu data de (prima tranzacție efectuată după data depășirii plafonului de scutire) aveau obligația colectării taxei la vânzarea bunurilor imobiliare pe teritoriul României (terenuri construibile), deoarece aceste tranzacții imobiliare derulate pe teritoriul României reprezintă activitate economică din care soții și au obținut venituri cu caracter de continuitate.

Pentru parte din tranzacțiile imobiliare desfășurate de soții și după depășirea plafonului de scutire reprezentând vânzare de terenuri construibile în sumă totală de lei, aceștia datorează TVA de plată în sumă de lei asupra valorii de vânzare înscrisă în contractele de vânzare cumpărare, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Codul fiscal și pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

*Susținerea din contestație potrivit căreia: " [...] este evident că subsemnații am avut calitatea de persoană fizică și nu de comerciant/persoană taxabilă, deoarece nu am îndeplinit acte de comerț din cele reglementate de art.3 Cod Comercial, pentru care există obligația de plată a TVA [...]" , nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece pentru clarificarea noțiunii de persoană impozabilă,

precum și tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozițiile art.127 alin.(9) și (10) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care precizează:

“ **Art. 127** - [...] (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune. [...]”.

Având în vedere prevederile legale, mai sus citate, în situația în care persoanele fizice vând bunuri deținute în coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică.

Astfel, în situația în care coproprietarii sunt soț și soție, iar livrarea unui imobil sau a oricărui bun deținut în coproprietate nu poate fi decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrării, coproprietarul care urmează să îndeplinească obligațiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui imobil, acționează în numele asocierii și nu în nume propriu. Prin urmare, contrar susținerilor contestatorului, plafonul pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii și nu la nivelul fiecărui individ în parte.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speța supusă soluționării se reține că, în cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație.

În speță, așa cum rezultă din contractele de vânzare-cumpărare, tranzacțiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse soluționării au fost realizate de persoana fizică Șincariuc Valeriu împreună cu soția sa, motiv pentru care plafonul pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii.

Prin urmare, câtă vreme cele două persoane (..... și) au constituit o asociere între persoane fizice, asociere ce nu dă naștere unor persoane impozabile separate din punct de vedere al TVA (fiind tratată ca o asociere în participațiune, conform art.127 alin.(10) din Codul Fiscal), pentru operațiunile din sfera de TVA ale asocierii s-a utilizat, în mod corect calitatea de plătitor al domnului

Pe de altă parte, vânzarea terenurilor constituie, în sensul art. 128 alin.(1) din Codul fiscal, operațiuni impozabile constând în livrări de bunuri corporale imobile.

Și Directiva 112/2006 CE califică, prin art.9 alin.1 paragraful 2, exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Art.12 din Directiva menționată arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează o operațiune legată de activitățile prevăzute la art.9 alin.1 paragraful 2 și, în special, una din următoarele operațiuni: a) livrarea unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea; b) livrarea de terenuri construibile.

Referitor la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a imobilelor, acesta este dat de existența contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării. Deci cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul proprietăților imobiliare determină caracterul de continuitate al operațiunilor.

O persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, respectiv vânzare construcții și terenuri, altele decât cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intră în sfera de aplicare a TVA, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că soții și au deținut în coproprietate bunurile imobile care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare, ale căror venituri au fost supuse impozitării din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit legislației în vigoare cu privire la TVA, în cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, pentru vânzarea acestor bunuri imobile unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație. La stabilirea plafonului de scutire, tranzacțiile sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică, între dl și d-na

Astfel, art.127 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează: "(10) *Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.*", iar pct.3 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal precizează: "(6) În cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație."

De asemenea, art.125¹ alin.(1) pct.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precizează:

"Art. 125¹ - (1) *În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică."

În aceste sens este și punctul de vedere transmis de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția de legislație în domeniul TVA, într-o speță similară, care face următoarea precizare: "Dreptul civil definește proprietatea comună ca fiind acea formă de proprietate în care prerogativele dreptului aparțin împreună și concomitent mai multor persoane. Proprietatea comună are două forme de existență: proprietatea comună pe cote părți și proprietatea în devălmășie. Proprietatea comună în devălmășie reprezintă proprietatea comună a soților asupra bunurilor comune. În această situație, nici dreptul de proprietate și nici bunul nu sunt divizate, determinate, cunoscute. Prin urmare, vânzarea unui imobil care aparține ambilor soți este considerată un act de dispoziție, oricare dintre soți poate înstrăina un imobil, cu condiția de a avea acordul expres al celuilalt soț, proprietar comun."

Prin urmare, **din punct de vedere al TVA**, familia acționează similar unei asocieri în participațiune, însă, plecând de la definiția proprietății comune a soților asupra bunurilor comune, livrarea unui imobil sau a oricărui bun deținut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrării.

În aceste condiții, doar unul dintre coproprietari va fi desemnat să acționeze în numele asocierii, iar acesta va fi și titularul drepturilor și obligațiilor legale privind taxa pe valoarea adăugată. Pe cale de consecință, se consideră că niciunul dintre soți nu ar putea acționa de o manieră independentă în sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal, persoana impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru activitățile desfășurate fiind familia.

Plafonul de scutire de TVA prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal se calculează în acest caz pe familie, avându-se în vedere cifra de afaceri anuală realizată, aferentă tuturor activităților desfășurate de soți în numele asocierii. În aceste condiții, la depășirea plafonului de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, unul dintre soți avea obligația să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoare adăugată și să respecte toate prevederile legale în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

Responsabilitatea în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aparține în exclusivitate persoanei impozabile, care are obligația cunoașterii legislației fiscale, care trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA după depășirea plafonului de scutire, care trebuia să țină evidența operațiunilor privind taxa pe valoarea adăugată, să declare valoarea operațiunilor efectuate, a taxei colectate și a taxei deductibile și, de asemenea, să achite TVA de plată rezultată din operațiunile comerciale derulate.

Persoana impozabilă avea cunoștință de data depășirii plafonului de scutire, știind cu certitudine veniturile realizate din vânzarea terenurilor, prețul tranzacțiilor fiind negociat între părți și fiind înscris în contractele de vânzare-cumpărare. Necunoașterea legislației fiscale nu absolvă persoana impozabilă de consecințele ce rezultă din neaplicarea acesteia.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că TVA de plată în sumă de lei calculată la control conform prevederilor legale mai sus citate, este legal datorată bugetului de stat împreună cu accesoriile aferente în sumă totală de lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **Soții și** din comuna, județul, împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. din, **act administrativ fiscal emis** de A.J.F.P., în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 352 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală (in vigoare incepand cu data de 01.01.2016), cu modificarile si completarile uletrioare, se:

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, reprezentând:

- lei TVA suplimentară de plată;
- lei accesorii aferente TVA de plată.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,