



DECIZIA nr.261/2011/15.06.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de *dl. ... și d-na ...*, asupra contestației înregistrate sub nr...., formulată împotriva "Deciziei de impunere nr.... din data de ... 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, pentru debitorul ...", emisă de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../..., comunicată acestuia din urmă la data de ..., potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.../..., petenții revin asupra contestației depuse inițial, precizând cele două decizii de impunere emise în baza raportului de inspecție fiscală, solicitând și anularea Deciziei de impunere și nr.../... 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, emisă pentru dl. ... în baza aceluiași raport de inspecție fiscală, fiind comunicată acestuia tot la data de ..., potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Suma contestată este de **... lei**, compusă din:

- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită în sarcina d-lui ... prin Decizia de impunere nr....;
- ... lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina d-lui ... prin Decizia de impunere nr....;
- ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită în sarcina d-nei ... prin Decizia de impunere nr....;

- x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina d-nei ... prin Decizia de impunere nr.....

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr... privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice, contestația, depusă la oficiul poștal la data de ... (potrivit plicului anexat la dosarul cauzei), a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauzele.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..., petenții solicită anularea Deciziei de impunere nr... privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă pentru d-na ..., și solicită exonerarea de la plata sumei de ... lei reprezentând T.V.A. și x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, invocând următoarele:

- în perioada verificata, persoanele fizice în cauză, în calitate de coproprietari (sot-sotie), au efectuat 6 tranzactii imobiliare concretizate în contracte de vanzare - cumparare autentificate de birouri notariale;

- prevederile Codului Fiscal nu sunt foarte clare în privința taxării persoanelor fizice, mai ales în cazul tranzacțiilor imobiliare. În plus, codul civil prevede că tranzacțiile cu imobile au caracter civil, putând fi excluse astfel din sfera tranzacțiilor comerciale, la care se aplică T.V.A. Ulterior, fiscul a venit cu precizări, susținând că este obligatorie înregistrarea în scopuri de T.V.A. a tuturor celor care realizează mai mult de cinci tranzacții cu imobiliare într-un an. Nu este situația lor, deoarece la capitolul constatarii, se observa ca au un contract in 2005, unul in 2007 si patru contracte in 2008;

- de la 1 ianuarie 2010, prevederea are cadru legal complet iar declararea persoanelor fizice ca plătitori de T.V.A a devenit obligatorie din 2008 si, in consecinta, autoritatile fiscale au considerat normal, sa emita decizii de impunere retroactive, dar fara sa aduca mai intai la cunostinta contribuabililor cum era normal. Orice creanta restanta trebuia adusa la cunostinta celui care o datoreaza, la sfarsitul fiecarui an, pentru a nu se ajunge la majorari si penalitati, dovada ca in cazul nostru ni se impune o suma de x lei TVA si x lei reprezentand majorari si penalitati;

- persoanele fizice care trebuie sa se inregistreze in scopuri de TVA si pe cale de consecinta sunt obligate la plata acestei taxe, se restrange la un sector foarte limitat si anume la situatia cand sunt indeplinite urmatoarele conditii: persoana fizica desfasora activitate comerciala (efectueaza operatiuni din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul de a obtine venituri cu caracter de continuitate); bunurile livrate nu au fost utilizate in scopuri personale; cifra de afaceri anuala depaseste plafonul de 35.000 euro;

- notiunile, precum "caracterul de continuitate" si "folosirea in scopuri personale" nu sunt definite, in mod expres, in Codul Fiscal, iar in lipsa acestora, pana la data de intrarii in vigoare a modificarilor aduse normelor Codului fiscal, nu au existat alte clarificari in ceea ce priveste taxarea operatiunilor de livrare a bunurilor imobile efectuate de catre persoanele fizice;

- necesitatea clarificarii modului de impozitare a tranzactiilor persoanelor fizice a fost semnalata constant, insa autoritatile fiscale nu au reactionat. Astfel, acestia nu au lamurit aceasta procedura, mai mult decat atat au si refuzat inregistrarea persoanelor fizice in scopuri de T.V.A., motivând ca nu este necesar ori ca nu exista procedura. Prin faptul ca aceste lucruri n-au fost clare nici macar pentru ANAF, se dovedeste ca au recunoscut tacit ca nu exista clarificari cu privire la aplicarea normelor fiscale care sa permita taxarea acestor operatiuni. De aceea, in practica, organele fiscale au dispus, incepand cu luna septembrie 2009, demararea inspectiilor fiscale la persoanele fizice care au realizat astfel de tranzactii, însa numai pentru cele care au efectuat un numar de minim 5 tranzactii. Prin urmare, orientarea autoritatii fiscale este de a incerca impozitarea cu T.V.A. a acestor operatiuni, fara insa a determina cu claritate daca activitate desfasurata de persoanele fizice este una obisnuita, exercitata cu oarecare repetitivitate sau una cu caracter continuu care se incadreaza in normele fiscale pentru a fi taxate cu T.V.A.;

- asadar, in lipsa unor precizari clare si a unei proceduri bine determinate, practic persoanele fizice care au desfasurat astfel de operatiuni nu au putut determina momentul de la care ar fi subzistat obligativitatea inregistrarii in scopuri de T.V.A., respectiv momentul de la care aveau obligatia de a colecta si achita la bugetul statului T.V.A. pentru aceste operatiuni;

- nici in prezent aceste notiuni nu sunt definite, în mod expres, în cuprinsul normelor date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. 1620/2009 (pct. 3) se regasesc o serie de elemente directoare care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de catre persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza T.V.A.;

- persoana fizica care se inregistreaza în scopuri de T.V.A. are toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la T.V.A., respectiv devine persoana impozabila si trebuie sa plateasca T.V.A. la buget, dar, are si dreptul sa deduca taxa aferenta cumpararilor de bunuri si servicii destinate activitatii sale economice;

- argumentarea autoritatilor fiscale în ceea ce priveste calificarea persoanelor fizice ca persoane impozabile a constat in invocarea primului paragraf al art.127 alin.(2) din Codul fiscal, referitor la activitatile comerciantilor, însă la momentul demararii actiunilor A.N.A.F. in 2009 a fost neglijată prevederea expresa din Codul comercial roman care scoate din sfera faptelor de comert vanzarea de imobile. Cu alte cuvinte, in favoarea persoanelor fizice care vand terenuri sau constructii, opereaza *ape legis* o prezumtie relativa de necomercialitate. De asemenea, a fost omisa introducerea in Codul fiscal a unei definitii a comerciantului, din perspectiva legii fiscale. Incadrarea de catre A.N.A.F. a persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare ca si comercianti si atribuirea din acest considerent a calitatii de persoana impozabila, schioapata din punct de vedere juridic. Si aceasta

pentru ca dispozitii moderne de drept fiscal fac trimitere la norme juridice vechi de 150 de ani. Situatia nu este una imposibila, insa pentru a rasturna prezumtia de necomerciant care opereaza in beneficiul acestor persoane fizice, autoritatile fiscale ar trebui sa se adreseze mai intai unei instante de judecata si abia apoi, in baza deciziei acesteia care sa prevada inclusiv momentul de la care persoana fizica ar fi considerata comerciant, sa isi urmeze propria judecata fiscala. Cum nu acesta a fost mersul lucrurilor, salvarea din fata exceptiilor de procedura a fost gasita tot in Codul fiscal, respectiv in considerarea tranzactiilor repetate cu bunuri imobile ca exploatare a bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Desigur ca nu au intarziat sa apara reactiile la noua incadrare in drept. Incepand de la sensul de dictionar al cuvintului exploatare si pana la considerente ce tin de dreptul civil, noile aparari au incercat sa arate ca nici acest temei de drept nu este potrivit in speta de fata. In virtutea asigurarii principiului neutralitatii TVA, termenul "exploatare a bunurilor" ar trebui interpretat in sensul cuprinderii tuturor acelor tranzactii, indiferent de forma lor juridica, prin care se urmareste obtinerea de venituri generate de respectivele bunuri, pe o baza continua. Chiar si in aceasta situatie care pare a inclina balanta judecatii in mod hotarator in favoarea uneia dintre parti, nu trebuie ignorat faptul ca nu se poate vorbi despre exploatarea unui bun daca aceasta presupune insasi consumarea sa prin vanzare. Analizand jurisprudenta europeana, Curtea a precizat ca termenul "exploatare" trebuie considerat a se aplica tuturor operatiunilor, oricare ar fi forma lor juridica, prin care se urmareste obtinerea de venituri din bunurile in cauza pe o baza continua. In cazul de fata, simpla tranzactie de imobile, nu poate fi asimilata exploatarei unui bun destinat a produce venituri cu caracter de continuitate, singura remuneratie pentru astfel de tranzactii constand intr-un posibil profit.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *x*, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.96 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.x și Deciziile de impunere nr.x și nr.x 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, prin care au fost reținute următoarele:

În perioada verificată, persoanele fizice în cauză, în calitate de coproprietari (soț-soție), au efectuat tranzacții imobiliare concretizate în contracte de vânzare-cumpărare autentificate de birouri notariale, după cum urmează:

- Contract de vânzare-cumpărare nr.x, prin care vinde teren arabil intravilan în suprafață de ... mp, edificat cu casa de locuit,...;

- Contract de vânzare-cumpărare nr...., prin care vinde teren intravilan în suprafață de 594 mp, edificat cu casă de locuit, situat în..., la o valoare totală de ... lei;

- Contract de vânzare-cumpărare ..., prin care vinde teren arabil intravilan în suprafață de 600 mp, edificat cu casa de locuit, situat în ..., cu drum de acces extravilan, la o valoare totală de ... lei;

- Contract de vânzare-cumpărare nr...., prin care vinde teren arabil intravilan în suprafață de 500 mp, situat în ..., cu drum de acces extravilan, la o valoare totală de ... lei;
- Contract de vânzare - cumpărare nr...., prin care vinde teren arabil intravilan în suprafață de ... mp, edificat cu casa de locuit, situat în ..., cu drum de acces extravilan, la o valoare totală de ... lei;
- Contract de vânzare-cumpărare nr...., prin care vinde cota de 1/4 parte din cota de 1/2 parte din ... mp, teren arabil extravilan, situat în ...), la o valoare totală de ... lei.

Având în vedere derularea tuturor tranzacțiilor întreprinse, arătate mai sus, și în urma analizării conținutului economic al tranzacțiilor efectuate, se constată că persoanele fizice neautorizate desfășoară o activitate economică și obțin venituri cu caracter de continuitate așa cum sunt definite la art.125 alin.(1) pct.4 și art.127 alin.(2) din Codul Fiscal și are obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de control au constatat că, la data de 10.10.2007, dată la care s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.2019, coproprietarii ... și ..., obțin venituri în valoare de ... lei și depășesc plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La art.153 alin.(1) lit.b) din același act normativ, se prevede că persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent, 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, iar, în conformitate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, înregistrarea persoanei impozabile se consideră valabilă începând cu "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.

În acest caz, persoanele fizice neautorizate X și X, devin plătitori de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.12.2007.

În urma analizării fiecărei tranzacții se constată că din totalul tranzacțiilor efectuate de contribuabili, organele de control au stabilit că 4 sunt tranzacții cu terenuri construibile și construcții noi și se încadrează la operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În temeiul art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au procedat la determinarea elementelor de calcul și stabilirea obligației bugetare. În vederea determinării taxei pe valoarea adăugată colectată au fost stabilite veniturile realizate din tranzacțiile imobiliare, venituri ce constituie baza impozabilă pentru TVA, potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se calculează TVA colectată aferentă veniturilor, pe fiecare perioadă fiscală aplicând cota standard de (19%) prevăzută în art.140 din același act normativ.

Prin urmare, la veniturile realizate de x, în perioada 01.12.2007 - 01.08.2008, în valoare totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei (x lei în sarcina d-lui X + x lei în sarcina d-nei X) și accesorii aferente în sumă totală de 70.880 lei (x lei în sarcina d-lui X + x lei în sarcina d-nei X), modul de determinare al bazei de impunere precum și al majorărilor fiind prezentate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală. Organele de inspecție fiscală fac precizarea că, întrucât persoanele fizice x, în calitate de coproprietari (soț-soție), au deținut 1/2 parte indiviză din valoarea bunurilor tranzacționate, taxa pe valoarea adăugată suplimentară și majorările de întârziere aferente au fost stabilite în cote egale pentru fiecare contribuabil în parte.

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Cu privire la contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../..., formulată împotriva Deciziei de impunere nr..../... 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, emisă pentru d-na X

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesoriile aferente în sumă de x lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate de x constând în vânzări de terenuri intravilane construibile, d-na X datorează taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care au depășit plafonul de scutire, nu s-au înregistrat ca plătitori, nu au colectat, nu au evidențiat și nu au virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată

În fapt, în perioada octombrie 2005 - august 2008, persoanele fizice x, au efectuat un număr de 6 tranzacții imobiliare în nume propriu, constând în vânzarea de terenuri în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, anexate în copie de la dosarul cauzei, după cum urmează:

- Contract de vânzare-cumpărare nr.x, prin care vinde teren arabil intravilan în suprafață de 1.000 mp, edificat cu casa de locuit, situat în loc. ..., cu drum de acces, la o valoare totală de ... lei;

- Contract de vânzare-cumpărare nr.x, prin care vinde teren intravilan în suprafață de 594 mp, edificat cu casă de locuit, situat în loc. ..., la o valoare totală de ... lei;

- Contract de vânzare-cumpărare nr...., prin care vinde teren arabil intravilan în suprafață de 600 mp, edificat cu casa de locuit, situat în loc. ...), cu drum de acces extravilan, la o valoare totală de ... lei;

- Contract de vânzare-cumpărare nr...., prin care vinde teren arabil intravilan în suprafață de 500 mp, situat în loc...., cu drum de acces extravilan, la o valoare totală de ... lei;

- Contract de vânzare - cumpărare nr...., prin care vinde teren arabil intravilan în suprafață de ... mp, edificat cu casa de locuit, situat în loc. ...), cu drum de acces extravilan, la o valoare totală de ... lei;

- Contract de vânzare-cumpărare nr...., prin care vinde cota de 1/4 parte din cota de 1/2 parte din .. mp, teren arabil extravilan, situat în loc. ...), la o valoare totală de ... lei.

În urma analizării fiecărei tranzacții, organele de control au constatat că din totalul tranzacțiilor efectuate de contribuabili, organele de control au stabilit că 4 sunt tranzacții cu terenuri construibile și construcții noi și se încadrează la operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, urmare inspecției fiscale efectuate asupra documentelor puse la dispoziție de contribuabili, organele de control au constatat că, în cursul lunii octombrie 2007, x, în calitate de coproprietari (soț-soție), a efectuat tranzacția imobiliară constând în vânzare de terenuri construibile în valoare de ... lei, în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr...., încheiat cu S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureș.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, urmare tranzacțiilor efectuate în perioada decembrie 2007 - august 2008 în baza contractelor de vânzare-cumpărare verificate, petenții au obținut veniturile în valoare totală de ... lei (... lei aferent trimestrului I 2008 + ... lei aferent trimestrului II 2008 + ... lei aferent trimestrului III 2008), sumă ce depășește plafonul de scutire de 35.000 euro (echivalentul a ... lei), prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, x având obligația ca, la data de 10.10.2007, să solicite înregistrarea ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată în regim normal.

Pentru nerespectarea prevederilor legale în materie și ca urmare faptului că x nu au calculat, nu au evidențiat și nu au virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă încasărilor din vânzarea imobilelor respective, realizate începând cu data de 01.12.2007, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petenților taxa pe valoarea adăugată suplimentară datorată în sumă totală de ... lei (... lei x 19%), precum și accesorii aferente în sumă totală de ... lei (x lei în sarcina d-lui X + x lei în sarcina d-nei X), calculate pentru perioada 28.04.2008 – 05.11.2010, respectiv perioada cuprinsă între scadența la plată a T.V.A. datorată pentru trimestrul I 2008 și data încheierii raportului de inspecție fiscală și a deciziilor de impunere contestate în speță.

În contestația formulată, petenții invocă faptul că noțiunile precum "caracterul de continuitate" și "folosirea în scopuri personale" nu sunt definite în mod expres în Codul fiscal.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada decembrie 2007:

"(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);"*

Începând cu 01.01.2008, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada august - decembrie 2007, citate mai sus.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, **o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**, respectiv **operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este îndeplinită.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

„(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.”

În aplicarea prevederilor art.127 alin.(2), enunțat mai sus, legiuitorul aduce precizări suplimentare stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, potrivit căroră, începând cu data de 01.01.2007:

„(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că 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 sunt folosite de

acesta pentru scopuri personale, nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007-31.12.2007:

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

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007-31.12.2007: *"(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

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;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă", iar, în ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"(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), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin.(1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, 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;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.[...]"

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal: „(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal[...]"

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de

a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o datoreze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.**

În speță, se reține că x au efectuat în perioada octombrie 2005 - august 2008, în calitate de coproprietari, activități de vânzare terenuri construibile către diverse persoane fizice și juridice, realizând la data de 10.10.2007 o cifră de afaceri din vânzări în valoare de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro (echivalentul a 119.000 lei).

Cu toate acestea, x nu au solicitat organelor teritoriale competente înregistrarea ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată în regim normal începând cu data de 01.12.2007.

În perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2005 - 31.12.2009, x au derulat mai multe contracte de vânzare de terenuri construibile, astfel cum sunt prezentate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.x, existente totodată în copie la dosarul cauzei, fapt ce confirmă că petenții s-au comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca persoane impozabile, realizând venituri dintr-o activitate economică cu caracter de continuitate constând în vânzare de imobile și terenuri.

Prin urmare nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petenților potrivit căreia veniturile obținute nu au caracter de continuitate și nici permanent, în condițiile în care, pe de o parte, din situațiile întocmite de organele de inspecție fiscală, anexate în copie la dosarul cauzei, rezultă că începând cu luna octombrie 2005, în mod repetat, în cadrul a câtorva luni din perioada supusă verificării (01.01.2005 - 31.12.2009), petenții au încheiat tranzacții imobiliare (6 în total) constând în vânzări de terenuri, iar, pe de altă parte, chiar în cuprinsul aceleiași contestații, petenții afirmă că "potrivit regulilor generale comerciale, achiziția de bunuri în scopul revânzării acestora constituie faptă de comerț".

În acest sens, se rețin și cele precizate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare, transmis cu adresa nr...., înregistrată sub nr..., respectiv faptul că "*activitatea desfășurată de petentă, constând în efectuarea unor investiții în imobile cu scopul revânzării lor, are un caracter de continuitate, aceasta activitate neputând fi încadrată la activități ocazionale, indiferent de numărul de tranzacții desfășurate într-un an, iar argumentele precum lipsa unor precizări clare și a unei proceduri bine determinate din partea legiuitorului nu pot fi reținute în admiterea contestației.*"

Prin urmare, în ceea ce privește mențiunea petentei potrivit căreia nu se poate vorbi despre exploatarea unui bun dacă aceasta presupune însăși consumarea sa prin vânzare și ca simplă tranzacție de imobile nu poate fi asimilată exploatarea unui bun destinat a produce venituri cu caracter de continuitate, singura remunerație pentru astfel de tranzacții constând într-un posibil profit, se reține că, așa cum chiar petenții admit, analizând jurisprudența europeană se poate concluziona că termenul "exploatare" trebuie considerat a se aplica tuturor operațiunilor, oricare ar fi forma lor juridică, prin care se urmărește obținerea de venituri din bunurile în cauză pe o

bază continuă, în cazul de față neputându-se discuta despre "o simplă tranzacție de imobile", ci despre o activitate desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Totodată în speță se rețin și prevederile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit căroră "[...] *activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice*",

Susținerea petenților potrivit căreia "fiscul a venit cu precizări, susținând că este obligatorie înregistrarea în scopuri de T.V.A. a tuturor celor care realizează mai mult de cinci tranzacții cu imobiliare într-un an", nu se poate retine în solutionarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu există niciun text legislativ care să reglementeze situația invocată.

Caracterul de tranzacții imobiliare multiple, în cazul d-lui X și d-nei X, rezultă din faptul că, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, pentru fiecare imobil, a fost încheiat cu beneficiarul cumpărător contract de vânzare-cumpărare, în care, potrivit celor precizate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul actului de control, au fost stipulate datele concrete ale terenului sau construcției, prețul stabilit, modalitățile și termenele de plată, aceste contracte fiind autentificate de birouri notariale. Or, în speță, petenții au realizat un număr de 6 tranzacții imobiliare cu terenuri construibile în valoare totală de ... lei, din care, organele de control au stabilit că 4 sunt tranzacții cu terenuri construibile și construcții noi și se încadrează la operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Analizând operațiunile efectuate în perioada 2005-2009 de către petenți, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 6 terenuri construibile, dintre care unul edificat cu construcție, rezultă că **aceștia au obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus, încă din anii fiscali **2005 și 2007**, când au vândut două terenuri construibile, din care unul edificat cu construcție, astfel cum rezultă din contractele de vânzare-cumpărare, anexate în copie la dosarul cauzei.

Referitor la susținerea petenților potrivit căreia se încearcă impunerea unor articole de legislație fiscală, în mod subiectiv desprinse din context, împotriva prevederilor exprese ale Codului comercial, se reține că aceasta nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care, așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei, chiar prin dispozițiile art.127 alin.(2) din Codul fiscal legiuitorul a prevăzut activitatea economică din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar prin normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal s-au stipulat condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată o activitate economică, condiții pe care petenții nu fac dovada că le-au îndeplinit.

Mai mult, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unor bunuri imobile este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale (Codul civil, Codul comercial), drept pentru care tranzacțiile efectuate de contribuabili (în speță vânzarea de terenuri construibile) trebuie analizate din punct de vedere fiscal ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Referitor la susținerea petentei referitor la faptul că persoana fizică, care se înregistrează în scopuri de TVA are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la TVA, respectiv devine persoana impozabilă și trebuie să plătească TVA la buget, dar, are și dreptul să deducă taxa aferentă cumpărărilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice, se reține că dreptul de deducere a taxei în speță se exercită cu respectarea prevederilor legale. Așa cum rezultă din conținutul raportului de inspecție fiscală, petenții nu au prezentat documente justificative pentru achiziții de bunuri sau servicii din care să rezulte că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit prin Decizia de impunere nr.x 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, emisă pentru X, taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de terenuri construibile efectuate în perioada 2007-2009, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de x lei.**

Ținând cont de faptul că stabilirea accesoriilor în sarcina unității reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația petenților și pentru accesoriile în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Cu privire la completarea la contestație, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...., prin care petenții revin asupra contestației depuse inițial, precizând că se îndreaptă și împotriva Deciziei de impunere nr.... 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, emisă pentru dl. X

În fapt, se reține că, la data de ..., x au depus la D.G.F.P. - Mureș o completare la contestația depusă inițial, înregistrată sub nr...., prin care se precizează că se îndreaptă și împotriva Deciziei de impunere nr.x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice și se îndreaptă și împotriva obligațiilor de plată în sumă totală de ... lei (x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată + x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată) stabilită în sarcina d-lui X, prin urmare, suma contestată este în sumă totală de ... lei, față de suma de .. lei cât figurează în contestația inițială, stabilită prin Decizia de impunere nr.x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice.

Prin completarea la referatul nr...., înregistrată sub nr...., organele de inspecție fiscală precizează că noul quantum al sumei contestate este de "... lei,

reprezentând TVA și ... lei reprezentând majorări și penalități de întârziere", petenții revenind asupra contestației inițiale, în sensul că se îndreaptă împotriva ambelor decizii de impunere, față de care, inițial, au contestat doar una dintre ele în termenul legal.

Prin urmare, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că a doua contestație, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice, emisă pentru dl. X, a fost depusă de societate înafara termenului legal de 30 de zile prevăzut la art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv a fost depusă în a 106 zi de la data ridicării sub semnătură a actului contestat.

În drept, având în vedere faptul că societatea, prin depunerea celei de a doua contestații, își majorează pretențiile prin majorarea sumei contestate de la ... lei la ... lei, înafara termenului legal de depunere a contestației, în speță sunt incidente prevederile pct.3.11 din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

"Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar."

Potrivit art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, ***"Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii"***.

Se reține că termenele de contestare prevăzute în Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, act normativ care reglementează posibilitatea contestării pe cale administrativă a titlurilor de creanță și a altor acte administrative fiscale, **au caracter imperativ, de la care nu se poate deroga** și încep să curgă de la data comunicării actelor administrative fiscale.

La art.68 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede:

"Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul de procedură fiscală, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legea fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă".

Potrivit art.101 din Codul de procedură civilă, ***"Termenele se înțeleg pe zile libere, neintrând în socoteală nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul [...]"***.

Termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală, sau când serviciul este suspendat, se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare".

Prin urmare, se reține că, în raport cu data comunicării Deciziei de impunere nr.x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice, emisă pentru dl. X, **(12.01.2011)**, data limită de depunere a contestației era **14.02.2011**, având în vedere calculul termenului de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat în

speță, efectuat în conformitate cu art.101 din Codul de procedură civilă, iar petenții au depus completarea la contestație la organul fiscal la data de **27.04.2011**, depășind astfel termenul legal de depunere a contestației împotriva deciziei mai sus menționate, cu **72 zile**.

În această situație devin incidente prevederile art.213 alin.(5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde referitor la soluționarea contestației se arată că: ***“Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”***, nerespectarea termenului de depunere a contestației fiind o excepție de procedură așa cum este prevăzut la pct.9.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011.

Totodată, potrivit prevederilor art.103 din Codul de procedură civilă, ***“Neexercitarea oricărei căi de atac și neîndeplinirea oricărui alt act de procedură în termenul legal atrage decăderea [...]”***.

Prin urmare, se reține că efectul juridic al decăderii, sancțiune prevăzută pentru nerespectarea termenului de 30 de zile de la comunicarea actului atacat, este acela al pierderii dreptului contestatorului de a-i fi analizate pretențiile pe fondul cauzei.

Potrivit pct.12.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011, ***“Contestația poate fi respinsă ca:***

a) nedepusă la termen, în situația în care aceasta a fost depusă peste termenul prevăzut de prezenta lege; [...]”.

În consecință, întrucât petenții nu a respectat condițiile procedurale impuse de Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu privire la termenul de depunere a contestației, depășind termenul de contestare cu 72 zile, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, urmează a fi ***respinsă ca nedepusă la termen***, pentru suma totală de **... lei** (x lei + x lei), reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate pentru suma totală de ... **lei**, compusă din:

- x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită în sarcina d-nei X prin Decizia de impunere nr.x;

- x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina d-nei X prin Decizia de impunere nr.x.

2. **Respingerea ca nedepusă la termen** a contestației pentru suma totală de ... **lei**, compusă din:

- x lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită în sarcina d-lui X prin Decizia de impunere nr.x;

- x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina d-lui X prin Decizia de impunere nr.x.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,