

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL CLUJ
SECȚIA COMERCIALĂ,
DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr. 690/117/2011*

DECIZIA CIVILĂ NR.5614/2013

Ședința publică din data de 13 mai 2013

Instanța constituită din:

PREȘEDINTE: ALEXANDRINA AMALIA MARIA

JUDECĂTORI: SERGIU LEON RUS

VASILE GRUNEA

GREFIER: MĂRIOARA VARADI-GOIA

S-a luat în examinare recursul declarat de recurentul- reclamant **X**, împotriva sentinței civile nr. 11139 din data de 26.10.2012, pronunțată în dosarul nr. 690/117/2011* al Tribunalului Cluj, în contradictoriu cu intimata- pârâtă **Y**, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, se prezintă reprezentantul recurentului- reclamant **X**, avocat Costaș Cosmin Flavius din Baroul Arad, cu delegație la dosar, lipsă fiind cu intimata- pârâtă **Y**.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință care învederează instanței următoarele:

Cauza se află la al treilea termen de judecată în recurs.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Nefiind cereri de formulat și excepții de ridicat, Curtea în temeiul dispozițiilor art.150 Cod pr.civ., declară închise dezbaterile și acordă cuvântul pe motivul de recurs de ordine publică reprezentat de posibila inadmisibilitate a acțiunii și a recursului raportat la dispozițiile art.218 Cod pr.fiscal și la procedura de constatare a actelor administrativ fiscale și dezbaterea recursului.

Reprezentantul recurentului- reclamant **X**, avocat Costaș Cosmin Flavius solicită admiterea recursului, casarea sentinței recurate și, rejudecând cauza să se dispună admiterea acțiunii așa cum a fost formulată, respectiv anularea deciziei de soluționare a contestației nr. 192 din 13.09. 2010 a **Y**, anularea deciziei de impunere nr.1783 din 28.06.2010 și a raportului de inspecție fiscală nr.1783 din 28.06.2010 întocmite de **Y**, obligarea **Y** la restituirea sumei de 128,620 lei și la plata dobânzii legale în materie fiscală aferentă acestei sume de la data de 17.08. 2010 și până la data restituirii efective, respectiv a dobânzii prevăzute de O.G. nr.9/2000 pentru perioada 2.07.2010- 16.08.2010. Cu cheltuieli de judecată în toate ciclurile procesuale.

Solicită respingerea excepției privind motivul de recurs de ordine publică reprezentat de posibila inadmisibilitate a acțiunii și a recursului, arătând că în vederea respectării unui proces echitabil instanța trebuia să analizeze toate argumentele cel mai devreme la primul termen de judecată fixat la instanța de fond când a luat cunoștință de toate înscrisurile, înscrisuri care potrivit Codului de procedură fiscală din România erau secrete contribuabilului până în anul 2011.

Hotărârea recurată este criticabilă având în vedere că instanța de fond nu a analizat toate argumentele invocate de recurent, acestea nereflectându-se în motivarea hotărârii pronunțate, în mod eronat a reținut că în speță este aplicabil Ordinul președintelui ANAF nr. 1172/2009 care nu a fost publicat niciodată în Monitorul Oficial astfel că nu poate produce efecte juridice și a citat în cuprinsul motivării fragmente în limba engleză din anumite directive sau hotărâri judecătorești pe care nu le-a tradus și le-a interpretat într-o manieră proprie și a făcut trimitere la dispozițiile Directivei 2006/112/CE pentru o perioadă în care acestea nu erau aplicabile.

Apreciază că hotărârea primei instanțe este pronunțată cu aplicarea reșită a legii raportat la materialul probator administrat în cauză.

Consideră că se impune anularea raportului de inspecție fiscală, având în vedere că inspecția a fost efectuată cu depășirea termenului de 3 luni prevăzut de art.104 Cod pr. civ., probele au fost colectate și efectuate fără temei legal și în lipsa avizului de inspecție fiscală, raportul de expertiză fiscală prezintă nu este temeinic motivat.

De asemenea, apreciază că inspecția fiscală, decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt nule absolut raportat la faptul că au fost întocmite de către un organ fiscal necompetent.

Solicită să se aibă în vedere și faptul că dreptul la apărare al recurentului-reclamant a fost încălcat, având în vedere că acesta nu a fost niciodată audiat înainte de emiterea Deciziei cauzatoare de prejudicii, împrejurare față de care potrivit prevederile art. 9 alin. 1 coroborate cu art. 43 alin. 1 lit. j Cod ppr. fisc. se impune anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală contestat. în acest sens invocă practica judiciară în materie, respectiv Decizia nr. 2615 din 14 mai 2009 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

În speța de față s-a încălcat și principiul securității juridice, având în vedere legislația română în materie TVA din perioada 2007-2009.

În concluzie, solicită admiterea recursului așa cum a fost formulat și motivat. Cu cheltuieli de judecată în toate ciclurile procesuale.

CURTEA

Prin sentința civilă nr. 11139 din 26 octombrie 2012 pronunțată în dosarul nr.690/117/2011* al Tribunalului Cluj, s-a respins acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamantul **X** în contradictoriu cu pârâta **Y** având ca obiect contestație act administrativ-fiscal.

Pentru a hotărî astfel și analizând ansamblul materialului probator prin prisma susținerilor părților, precum și a dispozițiilor legale relevante, instanța a reținut următoarele:

Situația de fapt

În perioada 27.03.2007-16.10.2008, reclamantul a efectuat un număr de 18 tranzacții imobiliare, respectiv a desfășurat operațiuni economice constând în cumpărarea unor terenuri pe care după caz le-a comasat, parcelat, partajat, în vederea vânzării ulterioare unor terțe persoane prin acte autentificate de către notar public, realizând astfel activități economice cu caracter de continuitate, devenind astfel persoană impozabilă în scop de TVA începând cu data de 01.05.2007 .

În urma verificărilor efectuate, **Y** a emis Decizia de impunere nr.1783/28.06.2010, stabilind în sarcina reclamantului obligația de plată a sumei de 75.999 lei, reprezentând TVA, 52.621 lei, reprezentând majorări de întârziere. Contestația formulată de contribuabil împotriva deciziei de impunere a fost respinsă prin Decizia nr. 192/13.09.2010 a **Z**. Situația de fapt astfel cum a fost reținută de organul fiscal și prezentată în paragraful precedent nu a fost contestată de reclamant.

Reclamantul **X** la data de 25 ianuarie 2011 a înregistrat sub nr. 690/117/2011 o acțiune în contencios administrativ în care a chemat în judecata pârâta , solicitând ca în urma probelor care se vor administra, pronunțarea unei hotărâri judecătorești prin care să se dispună anularea deciziei de soluționare a contestației nr. 192/13.09.20101 a **Y**, anulare deciziei de impunere nr. 1783/28.06.2010 și a raportului de inspecție fiscală nr. 1783/28.06.20101 ambele întocmite de către **Y**,obligarea acesteia la restituirea sumei de 128.620 Lei achitata prin chitanța seria TS2A nr.5115146/06.07.2010, obligarea la plata dobânzii legale în materie fiscală aferentă sumei de 128.620 lei de la data de 17.08. 20101 și până la data restituirii efective respectiv a dobânzii prevăzute de OG nr. 9/2000 pentru perioada 2.07.2010 - 16.08.2010 cu cheltuieli de judecată.

În motivele acțiunii se arată că au fost eludate regulile de competență pentru efectuarea inspecției fiscale.

Controlul a avut ca obiect verificarea aspectelor privind tranzacții imobiliare de către **X**.

Reclamantul invocă nulitatea raportului de inspecție fiscală ca urmare a depășirii perioadei pentru care putea fi efectuată inspecția fiscală

Reclamantul nu a contestat realitatea tranzacțiilor efectuate, ci, în esență, aprecierea făcută de organul fiscal în sensul că operațiunile pe care le-a întreprins ar constitui o activitate economică prevăzută de art.127 alin.2 Cod fiscal și, deci, purtătoare de TVA.

Cu prioritate, reclamantul a invocat decăderea organului fiscal din dreptul de a întocmi decizia de impunere, cu consecința nulității actului, întrucât s-a depășit termenul prevăzut de art.104 C.proc.fiscală.

Instanța de fond a observat că legea nu sancționează cu nulitatea actul îndeplinit cu depășirea acestui termen, motivele de nulitate necondiționată de existența vreunei vătămări aduse contribuabilului prin actul emis fiind prevăzute limitativ de art.46 C.proc.fiscală, orice alt motiv fiind condiționat de dovedirea unei vătămări aduse contribuabilului prin emiterea cu întârziere a actului. Or, în speță, reclamantul nu a invocat și nu a probat o vătămare cauzată de emiterea deciziei de impunere cu depășirea termenului legal, care, de altfel, a fost instituit doar pentru imprimarea unui caracter de celeritate inspecției fiscale. Contrar susținerilor reclamantului, în cauză nu este incident art.103 C.proc.civ., întrucât decizia de impunere nu este un act de procedură în sensul acestui text legal.

Apoi, reclamantul a invocat nulitatea actelor administrativ fiscale din perspectiva necompetenței **Y** pentru efectuarea inspecției fiscale .

Instanța a constatat însă că, în raport de prevederile art.99 al.2 din OG 92/2003, conform reorganizării intervenite prin Ordinul 1172/2009 al președintelui ANAF de modificare a structurii organizatorice a direcțiilor generale a finanțelor publice județene, s-au desființat serviciile/birouri /compartimente de inspecție fiscală

persoane fizice de la nivelul administrațiilor finanțelor publice începând cu data de 01.07.2009, toate acestea trecând în organigrama Direcțiilor generale județene ale finanțelor publice. Prin urmare, motivul de nulitate invocat de reclamant nu subzistă.

Cât privește nemotivarea actului administrativ - fiscal, instanța de fond a observat că decizia de impunere conține atât descrierea situației de fapt, cât și textele legale pe care organul fiscal le-a considerat incidente, astfel că nu s-a putut reține că este nemotivată.

S-a mai reținut că, nu în ultimul rând, nu subzistă nici motivul de nulitate a raportului de inspecție fiscală ca urmare a nerespectării dreptului la apărare pentru neaudierea contribuabilului în condițiile în care prin avizul de inspecție fiscală nr. 2217/14.12.2009 s-a comunicat contribuabilului că începând cu data de 30.12.2009 va face obiectul unei inspecții fiscale privind TVA și verificarea modului de organizare, conducere a evidenței fiscale și contabile.

S-a reținut că, principalul argument al reclamantului este că activitatea pe care a desfășurat-o timp de aproape 2 ani de zile nu este, în sensul art. 127 Cod fiscal (care, deși a fost modificat în timp, a păstrat reglementarea de principiu), o exploatare de bunuri, în sprijinul tezei sale invocând o serie de decizii de speță ale Curții Europene de Justiție, prin care aceasta a stabilit, cu caracter de generalitate, că simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu pot constitui o exploatare a unui bun în scopul obținerii de venituri, aceasta reflectându-se, mai degrabă, în activități de închiriere, concesiune, împrumut.

Referitor la acest aspect, instanța de fond a observat că, potrivit legislației fiscale în vigoare pe întreaga perioadă a desfășurării activității reclamantului, chiar dacă sub forme diferite, este supusă TVA orice persoană impozabilă, adică orice persoană care desfășoară o activitate economică, în această definiție intrând și activitățile de exploatare a bunurilor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate (exprimare care reia întocmai prevederile art.9 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al TVA), indiferent că operațiunile pot fi sau nu calificate drept comerciale, în sensul art.3 și 4 din Codul comercial, în vigoare la acel moment.

Totodată instanța de fond a analizat teza reclamantului potrivit căreia vânzarea de imobile nu este o exploatare a bunurilor, ci un act normal în contextul exercitării dreptului său de proprietate.

Astfel, în calificarea activității desfășurate de reclamant, instanța a avut în vedere faptul că nu este vorba despre operațiuni izolate, ocazionale, ci de o activitate susținută, de amploare, derulată pe parcursul a aproape 2 ani și materializată în 18 operațiuni de cumpărare de imobile -teren pe care ulterior le-a comasat, parcelat, partajat în vederea vânzării ulterioare către terți și obținerii de venituri care să-i aducă un profit maxim, concluzionând că, în speță, **reclamantul a desfășurat o activitate în care a investit importante resurse financiare, specifice unei întreprinderi, în vederea dobândirii unor imobile noi, a căror instrăinare să-i aducă profit maxim**, iar o asemenea activitate nu putea fi calificată decât economică, în sensul exploatării unor bunuri imobile (terenuri cumpărate pe care ulterior le-a comasat, parcelat, partajat în vederea vânzării ulterioare către terți) în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate, intrând sub incidența art. 127 alin.2 din Codul fiscal.

De asemenea s-a mai reținut că, față de dispozițiile art. 12 alin.1 din directiva menționată (*statele membre pot considera ca o persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la art.9 alin.1 al doilea paragraf, și, în special, una din următoarele operațiuni: livrarea de terenuri construibile.*), instanța a interpretat că, dacă astfel de operațiuni ocazionale pot fi considerate, la alegerea statului, ca fiind impozabile, cu atât mai mult aceleași operațiuni desfășurate constant, susținut, sunt calificate ca activități economice în sensul art.9 alin.1 din directivă.

Această concluzie a rezultat inclusiv din jurisprudența Curții Europene de Justiție invocată chiar de către reclamant.

Astfel, în cauza C-77/01 *EDM*, prin hotărârea pronunțată în 29 aprilie 2004, curtea stabilește, cu caracter de generalitate, că principiul neutralității TVA presupune ca exploatarea bunurilor să privească toate tipurile de activități, indiferent de forma lor de exercitare (§48 - *Economic activities are defined in Article 4(2) as encompassing all actviti.es ofproducers, traders and persons supplying services, în particular the exploitation oftangible or intangible property for the purpose of obtaining income therefrom on a continuing basis. That concept of 'exploitation' refers, în accordance with the requirements of the principie that the common system of VAT should be neutral, to all those transactions, whatever their legal form*). Mai mult, în speța invocată, situația de fapt era diferită de cea din acest litigiu, în sensul că operațiunile analizate de curte erau acelea de simplă vânzare de acțiuni/părți sociale/ titluri de valoare negociabile, care, însă, dacă sunt exercitate în cadrul unei afaceri cu tranzacții cu astfel de titluri, devin impozabile, în opinia CJUE. Aceleași principii rezultă și din cauza C-155/94 *Wellcome Trust*, hotărâre din 20 iunie 1996.

De asenaenea, și în cauzele reunite C-180/10 și C-181/10 *Jaroslav Slaby and Jeziorska-Kuc*, situația de fapt era diferită, dar, prin hotărârea pronunțată la 12 Septembrie 2011, CJUE statuează, cu caracter de principiu, că simpla exercitare a dreptului de proprietate nu poate fi considerată, în sine, o activitate economică (§36 - *It is clear în this respect from the case-law that the mere exercise of the right of ownership by its holder cannot, în itself, be regarded as constituting an economic activity*). Mai departe, CJUE reține că nu sunt concludente, *per se*, numărul și amploarea vânzărilor realizate, statuând, ca și în alte spețe anterioare, că și o persoană fizică privată poate efectua un număr mare de vânzări (§37 - *The Court would point out that the number and scale of the sales carried out în the present case are nat în themselves decisive. As the Court has already held, the scale of the sales cannot constitute a criterionfor distinguishing between the activities of an operator acting în a private capacity, whichfall outside the scope of the VAT Directive, and those of an operator whose transactions constitute an economic activity. The Court has pointed out that a large volume of sales may also be carried out by operators acting în a private capacity (see, to that effect, Wellcome Trust, paragraph 37)*), și, de asemenea, poate lotiza un teren și apoi poate vinde parcelele obținute pentru a obține un profit maxim, indiferent de perioada de timp în care au loc înstrăinările, fără ca această operațiune să fie, în sine, una economică, ci o exercitare normală a dreptului de proprietate (§38 - *Similarly, the fact that, prior to the disposal, the party concerned proceeded to divide the land into plots în order to obtain a higher overall price from that land is not, în itself, decisive, and nor is the period of time over which those transactions take place or the level of income derived therefrom. Indeed,*

all those circumstances could fall within the scope of the management of the personal property of the party concerned.)

Instanța de fond a mai arătat că, cu toate acestea, în paragrafele 39 și 51 ale hotărârii menționate, CJUE apreciază că aceste considerente nu mai sunt valabile în cazul în care persoana respectivă se implică în vânzarea bunurilor sale prin mobilizarea unor resurse similare cu acelea întrebuintate de un profesionist, devenind, astfel, o persoană care desfășoară o activitate economică în sensul directivei și, deci, impozabilă (§39 - *That is not however the case where the party concerned tak.es active steps to market property by mobilising resources similar to those deployed by a producer, a trader or a person supplying services within the meaning of the second subparagraph of Article 9(1) of the VAT Directive; §51 - If, on the other hand, that person takes active steps, for the purpose of concluding those sales, to market property by mobilising resources similar to those deployed by a producer, a trader or a person supplying services within the meaning of the second subparagraph of Article 9(1) of the VAT Directive, that person must be regarded as carrying out an 'economic activity' within the meaning of that article and must, therefore, be regarded as a taxable person for VAT.*)

Instanța de fond a mai considerat că nici argumentul referitor la faptul că, pentru operațiunile realizate, reclamantul a plătit impozit conform art.77¹ Cod fiscal nu a putut fi reținut, întrucât obligația de plată a impozitului pe transferul proprietății nu exclude caracterul de activitate economică a întregului ansamblu de operațiuni desfășurate de un contribuabil, astfel cum s-a reținut anterior.

Apoi potrivit pct.2 alin.1 din Normele de aplicare a Titlului VI Cod fiscal aprobate prin HG 44/2004, forma în vigoare la 01.05.2006 „ nu are caracter de continuitate, în sensul ort. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.”

Reclamantul a susținut că, în accepțiunea acestui text legal, prin coroborarea cu prevederile art.127 alin.2 Cod fiscal, forma în vigoare la aceeași dată, fie vânzarea locuințelor proprietate personală care nu sunt folosite de către persoanele fizice pentru scopuri personale reprezintă o exploatare de bunuri în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, fie vânzarea acelorași locuințe pentru a obține același tip de venituri reprezintă o activitate economică în sensul art.127 Cod fiscal. în opinia reclamantului, oricare din aceste două interpretări derogă de la art.127 Cod fiscal, întrucât exploatarea bunurilor nu se poate realiza prin vânzare și vânzarea în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate nu este prevăzută în enumerarea limitativă de la art. 127 alin.2 Cod fiscal - *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.*

Tribunalul a apreciat că, contrar susținerilor reclamantului, normele criticate au fost adoptate în aplicarea dispozițiilor art. 127 alin.2 din Codul fiscal, organizând executarea în concret a legii, Guvernul explicând ce anume **nu** reprezintă, în sensul art. 127 alin.2 Cod fiscal, venit cu caracter de continuitate.

Astfel, prin menționarea expresă a faptului că veniturile obținute de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală nu sunt considerate ca

având caracter de continuitate, autoritatea emitentă a clarificat înțelesul art. 127 alin.2 Cod fiscal, neputându-se reține că a emis reglementări care exced acestui text legal, și nu s-a putut aprecia că se adaugă la textul Codului fiscal întrucât vânzarea de imobile nu este menționată în textul legal, instanța reținând că, din ansamblul reglementărilor în materie, rezultă că această operațiune este calificată, în funcție de anumite criterii, fie impozabilă, fie neimpozabilă, astfel că enumerarea sa nu era posibilă.

În ce privește invocarea încălcării principiului securității juridice și netraducerea jurisprudenței relevante a CJUE în limba română, care a condus la aplicarea unor reguli previzibile de la 01.01.2010 retroactiv, unor situații juridice din anul 2008 .instanța de fond a apreciat că un asemenea argument nu subzistă în condițiile în care începând cu data de 01.01.2007 legislația națională a fost armonizată cu prevederile comunitare.

În acest context a fost definită, după 01.01.2007, noțiunea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată la art. 125 ind.1 alin. 1 pct. 18 din Legea 571/2003 privind C. fiscal și de asemenea, s-a modificat art. 152 ind. 1 pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, aspecte de fond analizate mai sus.

În concluzie, instanța de fond a apreciat că în mod legal și temeinic organul fiscal a considerat că reclamantul este o persoană impozabilă în sensul art. 127 din Codul fiscal și care, în perioada 27.03.2007-16.10.2008, a efectuat operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată, motiv pentru care a respins și cererea de restituire a sumei de 27.688 lei achitată cu OP 1/01.03.2010, în condițiile în care instanța a menținut în totalitate suma de mai sus, considerând-o ca datorată bugetului de stat.

În cauză nu s-a dispus efectuarea unei expertize fiscale deoarece, pe de o parte, reclamantul nu a solicitat o astfel de probă, iar pe de altă parte nu s-au invocat motive legate de stabilirea greșită a sumei datorate cu titlu de TVA.

Legat de greșita aplicare a art. 126 Cod fiscal pentru considerentele expuse anterior, instanța de fond a apreciat că, operațiunile efectuate de reclamant îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art. 126 alin.1 Cod fiscal. Contrar criticilor acestuia, instanța a reținut că reclamantul este o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin.1 și livrarea bunurilor a rezultat dintr-o activitate economică prevăzută de art. 127 alin.2 Cod fiscal.

Referitor la inaplicabilitatea art. 141 Cod fiscal instanța a remarcat faptul că acest text legal a fost invocat de organul fiscal ulterior stabilirii calității de persoană impozabilă, iar contribuabilul contestă, neîntemeiat, această din urmă chestiune. Prin urmare, nu este nelegală decizia de impunere care motivează de ce activitățile economice efectuate de reclamant nu cad sub incidența art. 141.

Având în vedere considerentele expuse, în temeiul art. 18 din Legea 554/2004, instanța a respins ca neîntemeiată cererea de chemare în judecată.

Împotriva acestei hotărâri a declarat recurs recurentul - reclamant **X**, care a solicitat admiterea recursului, în temeiul art. 312 raportat la art. 304 pct. 7 și 9 C. pr. civ., cu aplicarea art. 304/1 C. pr. civ., modificarea în întregime a sentinței civile nr. 11139/26.10.2012 a Tribunalului Cluj și, în rejudecare, admiterea / acțiunii așa cum a fost formulată, solicitând dispunerea anulării deciziei de soluționare a contestației

nr. 192/13.09.2010 a **Y**; anularea deciziei de imputare nr. 1783/28.06.2010 și a raportului de inspecție fiscală nr.178|/28.06.2010, ambele întocmite de către **Y**; obligarea **Y** la restituirea sumei de 128.620 RON achitată prin chitanța seria TS2A nr. 5115/246/6.07.2010; obligarea **Y** la plata dobânzii legale în materie fiscală aferentă sumei de 128.620 RON, de la data de 17.08.2010 și până la data restituirii efective, respectiv a dobânzii prevăzute de O.G. nr. 9/2000 pentru perioada 2.07.2010 - 16.08.2010; obligarea părții la plata cheltuielilor de judecată la fond și în recurs, în ambele cicluri procesuale.

În motivarea recursului se arată că, în fapt, în baza unei inspecții fiscale începute în luna octombrie 2009 și finalizate în luna iunie 2010, s-au întocmit de către **Y** raportul de inspecție fiscală nr. 1783/28.06.2010 și decizia de impunere nr. 1783/28.06.2010. Potrivit acestora, s-a stabilit în sarcina reclamantului obligația de plată a sumei de 75.999 RON reprezentând TVA și 53.621 RON reprezentând majorări de întârziere.

În aceste condiții, sub amenințarea unor iminente măsuri asigurătorii - poprirea conturilor bancare și instituirea sechestrului asigurător asupra bunurilor imobile -ale reclamantului, acesta a achitat la data de 6.07.2010 suma totală de 128.620 RON în contul **Y**.

Prin contestația înregistrată sub nr. 24.278/2.07.2010, a solicitat **Y** anularea deciziei de impunere, a raportului de inspecție fiscală și restituirea sumei de 128.620 RON, cu dobânzi, contestația formulată în baza art. 205 C. pr. fisc. a fost respinsă prin Decizia de soluționare a contestației nr. 192/13.09.2010.

Ulterior, reclamantul a promovat o acțiune în contencios, acțiune ce a fost respinsă prin sentința civilă nr. 3305/4.07.2011 Tribunalul.

Prin decizia civilă nr. 1710/5.03.2012, Curtea de Apel Cluj - Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, sentința Tribunalului a fost casată și cauza a fost transmisă spre rejudecare, în vederea analizării, printr-o hotărâre judecătorească temeinic motivată, a tuturor argumentelor reclamantului.

Cu toate acestea, prin sentința civilă nr. 11139/26.10.2012, Tribunalul Cluj a pronunțat o soluție identică cu cea expusă anterior în cuprinsul sentinței nr. 3305/2011, respingând acțiunea, motiv pentru care reclamantul a promovat prezentul recurs.

Recurentul a susținut că, la nivel teoretic, trebuie observat faptul că obligația de motivare a hotărârilor judecătorești este rezultanta altor două exigențe ce decurg din art.6 par.1 al Convenției Europene a Drepturilor Omului, așa cum este aceasta interpretată de Curtea Europeană a Drepturilor Omului: pe de-o parte, acest text consacră dreptul oricărei persoane de a-și prezenta argumentele și observațiile în fața instanței 1; pe de altă parte, art. 6 par. 1 impune oricărei instanțe obligația de a proceda la un examen efectiv al motivelor, argumentelor și propunerilor de probe prezentate de părți, cel puțin pentru a le aprecia relevanța. Așa cum decurge din jurisprudența, Convenția impune obligația oricărei instanțe de a indica suficient de clar motivele pe care s-a sprijinit pentru a tranșa litigiul. Această exigență, care contribuie la garantarea respectării principiului bunei administrări a justiției, nu poate fi întotdeauna înțeleasă ca impunând formularea unui răspuns detaliat pentru fiecare argument al părților.

Se susține că, pentru a determina dacă motivația aleasă sau lipsa de motivare fac procedura inechitabilă, trebuie să se examineze dacă procedura în ansamblul ei a îmbrăcat caracterul echitabil cerut de norma europeană.

Recurentul prezintă mai multe spețe considerate relevante în prezentul litigiu, astfel, hotărârea din 24 februarie 1997, De Haes & Gijssels c. Belgia, par. 53; hotărârea din 27 octombrie 1993, Dombo Beheer B.V. c. Olanda, par. 33; hotărârea din 18 martie 1997, Foucher c. Franța, par. 34. Pentru considerații generale asupra temei, a se vedea C. Giverdon, Redaction des jugements - motifs et dispositif, Juris-Classeur Procedure civile, 1997, fascicula 508, nr. 3; F. Kutu, L'obligation de motivation des decisions judiciaires au regard de la jurisprudence de la Cour europeenne des droits de l'homme, Rev. Trim. Dr. Horn. 1998, p. 843 și urm.; P. Lambert, Motivation des decisions de la Cour europeenne et frustration des justiciables, Rev. Trim. Dr. Horn. 2007, p. 211 și urm.

Recurentul susține că în prezenta cauză, cu ocazia rejudecării, deși instanța de fond, formal a analizat motivele expuse de reclamantul-recurent, se poate observa că motivarea este vădit necorespunzătoare, în condițiile în care judecătorul fondului ja limitat analiza motivelor de nulitate doar la cazurile de nulitate expresă prevăzute expres de art. 46 C. pr. fisc, a pretins că în speță este aplicabil Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1172/2009 fără a verifica dacă acest act a fost sau nu publicat în Monitorul Oficial, a citat în cuprinsul motivării fragmente în limba engleză din anumite directive sau hotărâri judecătorești pe care fie nu le-a tradus, fie le-a interpretat într-o manieră proprie, a făcut trimitere la dispozițiile Directivei 2006/112/CE pentru o perioadă în care acestea nu erau aplicabile etc.

Raportat la aceste elemente, se susține că, recursul recurentului trebuie admis prin raportare la dispozițiile art. 304 pct. 7 C. pr. civ., fiind absolut necesar ca aceste argumente să fie în mod serios analizate, cu ocazia rejudecării cauzei, chiar dacă această rejudecare s-ar face de către Curtea de Apel Cluj.

Recurentul mai critică și argumentul Tribunalului Cluj prin care se respinge apărarea reclamantului în sensul că nu i s-a respectat dreptul la apărare pentru reaudierea contribuabilului, tribunalul reținând că acel drept nu a fost încălcat întrucât în prin avizul de inspecție fiscală nr. 2217/14.12.2009 s-a comunicat contribuabilului că începând cu data de 30.12.2009 va face obiectul unei inspecții fiscale privind TVA și verificarea modului de organizare , conducere a evidenței fiscale și contabile.

Recurentul susține că, în lipsa oricărei dovezi contrare, instanța era datoare să rețină că în cauză nu s-a probat de către organul fiscal faptul că s-ar fi procedat la audierea contribuabilului și că în cuprinsul înscrisurilor contestate nu există asemenea mențiuni, astfel, pe cale de consecință, urmând jurisprudența europeană și națională invocată, Tribunalul Cluj era dator să pronunțe o soluție de anulare a actelor administrative contestate.

Cu privire la fondul litigiului, recurentul apreciază că există și o serie de argumente care pot conduce la constatarea nelegalității pe fond a raportului de inspecție fiscală, cu privire la chestiunea existenței obligației de plată și a obligației de înregistrare fiscală drept plătitor de TVA în cazul lui.

Recurentul arată că, cadrul juridic național consacrat taxei pe valoarea adăugată a cunoscut o evoluție în perioada 2004 - 2009, că în aceeași perioadă o parte a modificărilor legislative au fost efectuate ca urmare a obligațiilor asumate de România în faza de pre-aderare la Uniunea Europeană (2004 - 2006) și după data aderării (2007 - 2009), acelea de receptare a acui-ului comunitar. Reglementările comunitare relevante sunt Directiva a șasea în materie de TVA (Directiva 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la cifra de afaceri -sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată: baza comună de impozitare), în vigoare până la 31 decembrie 2007, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată.

Recurentul analizând reglementările naționale aplicabile în România, în perioada 2004 - 2009 (art.127 C. fisc și normele metodologice corespondente), constată că determinarea sferei noțiunii de "persoană impozabilă" a cunoscut o anumită evoluție, astfel, pentru perioada pre-aderării la Uniunea Europeană (2004-2006), textele comunitare cuprinse în Directiva a șasea în materie de TVA nu erau, formal, obligatorii pentru statul român și nu se impuneau nici atenției particularilor.

Se mai arată că, din practică se poate observa însă că faptul că noțiunea de "teren construibil" nu este utilizată nici de autoritățile administrației publice locale, atunci când emit asemenea certificate de urbanism. în secțiunea consacrată regimului economic se rate referiri doar la folosința actuală a terenului și la destinația propusă.

Certificatul de urbanism este un simplu document de informare, care nu conferă niciun drept de a construi pe terenul respectiv. Acest drept se obține doar după emiterea unei autorizații de construire, care este condiționată de obținerea tuturor avizelor/acordurilor prevăzute de lege, după cum reiese din dispozițiile art. 2 din Legea nr. 50/1991 și art. 311 din Legea nr. 350/2001.

Recurentul, concluzionând asupra celor de mai sus, se reține că, în lipsa unor precizări contrare exprese ale legii, ar putea fi incluse în sfera noțiunii de "terenui construibile" doar acele terenuri situate în intravilanul localităților, pentru care s-a conferit dreptul de a construi, printr-o autorizație de construcție emisă cu respectarea legii și a regulamentelor de urbanism.

Această poziție este conformă cu definiția fiscală din art. 141 alin. 2 lit. f) pct. 1 C. fisc, unde se arată că "teren construibil" ar fi orice teren amenajat sau neamenajat pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare. Astfel, din cele de mai sus rezultă faptul că singurul document care atestă faptul că pe un teren se pot executa construcții este autorizația de construire, emisă potrivit procedurii prevăzute de Legea nr. 50/1991. Prin urmare, un teren n-ar putea fi calificat drept "construibil" anterior emiterii acestei autorizații. De pildă, dacă pentru un teren achiziționat situat în vecinătatea unui monument istoric nu se emite autorizație de construire, datorită faptului că nu s-a obținut avizul Comisiei pentru protecția monumentelor istorice, este evident faptul că nu ne aflăm în prezența unui "teren construibil".

Se mai arată că, aceeași concluzie rezultă și din analizarea modului verbal folosit de Codul fiscal, anume "teren pe care se pot executa construcții". întrucât verbul este folosit la modul indicativ, iar nu la condițional-optativ (s-ar putea executa construcții), este evident faptul că posibilitatea executării construcțiilor trebuie să fie o

realitate, confirmată printr-un act administrativ, susceptibil să producă efecte juridice (autorizația de construire). Simpla posibilitate de construire, ipotetică, nu este acceptată de textul legal [art. 141 alin. 2 lit. f) pct. 1 C. fisc.].

Se mai menționează și faptul că, potrivit art. 12 alin. 3 din Directiva 2006/112/CE, definirea noțiunii de "teren constructibil" este de competența statelor membre. Curtea de Justiție Europeană s-a pronunțat de altfel expres în acest sens prin hotărârea pronunțată în cauza Gemeente Emmen vs. Belastingdienst Grote Ondernemingen . Prin urmare, nu există o reglementare comunitară sau jurisprudență comunitară care să lămurească această noțiune.

Recurentul invocă și încălcarea principiului securității juridice. În doctrină s-a spus că noțiunea de „securitate juridică” evocă, cel puțin pentru juriști, chestiuni familiare precum retroactivitatea, teoria aparenței, legalitatea incriminării și a pedepsei sau chiar obscuritatea textelor de lege . În esență, ceea ce caracterizează acest principiu este faptul că el trebuie să protejeze cetățeanul „contra unui pericol care vine chiar din partea dreptului, contra unei insecurități pe care a creat-o dreptul sau pe care acesta riscă s-o creeze” . S-a sugerat în context că o noțiune mai potrivită decât cea de „securitate juridică” ar fi cea folosită de doctrina olandeză -Rechtzekerheid - „fiabilitatea dreptului” .

Se arată că inițial, securitatea juridică și-a găsit expresia clasică în neretroactivitatea legii, consacrată de pildă în art. 2 din Codul civil Napoleon (1804): „Legea nu dispune decât pentru viitor; ea nu are niciun efect retroactiv”. Din momentul în care s-a observat însă că legea nu este în măsură să regleze toate situațiile apărute în practică, a fost invocat principiul securității juridice . Practic, exigențele acestui principiu nu se limitează la interzicerea retroactivității legii, ci ele sunt mult mai largi și implică: Accesul la legislația aplicabilă și previzibilitatea acestei legislații. Cu alte cuvinte, contribuabilul trebuie să aibă în primul rând acces la reglementările care îi sunt aplicabile, pentru a lua cunoștință de conținutul acestora, în acest context, în dreptul european se vorbește despre o veritabilă publicitate în materie fiscală , care este de natură să întărească considerabil securitatea juridică în acest domeniu și să amelioreze raporturile dintre administrația fiscală și cetățeni.

Recurentul mai susține că, pe de altă parte, legea aplicabilă trebuie să fie previzibilă, iar contribuabilul are în mod indubitabil dreptul de a fi informat în avans asupra consecințelor actelor pe care le efectuează, într-o manieră care să-i permită să se comporte în deplină cunoștință de cauză. Sub acest aspect, trebuie admis că adagiul „Nimeni nu poate invoca necunoașterea legii” este din ce în ce mai greu de aplicat în condițiile unei inflații legislative evidente în materie fiscală, dublată de un vocabular care ar putea fi uneori caracterizat drept ezoteric. Simplu spus, contribuabilul trebuie să cunoască legislația de așa manieră încât să poată acționa preventiv.

Obligația administrației fiscale de a-și defini în mod clar exigențele și de a-și respecta angajamentele luate. Sub acest aspect, principiul securității juridice se identifică sub unele aspecte cu principiul încrederii legitime.

Se arată că, în jurisprudența instanțelor belgiene, dreptul contribuabilului la securitate juridică a fost afirmat consecvent:

Prin hotărârea pronunțată de Curtea de Casație la 27 martie 1992 în cauza Van Apers s-a decis în favoarea contribuabilului care și-a fundamentat comportamentul pe o aparență născută din comportamentul administrației față de el.

De asemenea, prin hotărârea din 3 iunie 2002 în cauza CM. și H.F. s-a decis că „după ce administrația fiscală a acceptat caracterul probant al unor documente contabile, ea nu poate reveni a posteriori asupra acestei soluții fără a aduce atingere principiilor generale de bună administrare care implică dreptul la securitate juridică” și că „cetățeanul trebuie să aibă încredere în ceea ce n-ar putea percepe altfel decât o regulă fixă de conduită a administrației, serviciile publice fiind ținute să onoreze previziunile justificate cărora le-au dat naștere ele însele”.

Dreptul la interpretarea unitară a legii. în fine, există o anumită marjă de incertitudine generată și de puterea de interpretare a legii de către instanțele de judecată, precum și de evoluția jurisprudenței acestor instanțe. Mai ales într-un „domeniu favorit” al insecurității juridice, materia fiscală, o jurisprudența unitară, solidă, argumentată, este cu atât mai importantă .

Recurentul mai arată că, principiul securității juridice a fost consacrat pe cale jurisprudențială la nivel european, astfel, că la nivel comunitar, Curtea de Justiție Europeană a indicat faptul că principiul securității juridice face parte din ordinea juridică comunitară și trebuie respectat atât de instituțiile comunitare , cât și de statele membre, atunci când acestea își exercită prerogativele conferite de directivele comunitare. Pentru ca principiul securității juridice să fie respectat, este necesar ca, în lipsa unei prevederi contrare, orice situație de fapt să fie apreciată în lumina regulilor de drept care îi sunt contemporane . Curtea a indicat faptul că o măsură comunitară trebuie să fie certă, neechivocă, iar aplicarea ei trebuie să fie previzibilă pentru cei cărora li se adresează: Pentru materia fiscală prezintă o importanță deosebită o constatare a Curții de Justiție Europene: asigurarea securității juridice trebuie observată cu mai mare strictețe în cazul regulilor susceptibile să producă consecințe financiare, astfel încât cei vizați de aceste reguli să cunoască precis întinderea obligațiilor impuse de asemenea reguli.

În opinia recurentului, legislația fiscală română relevantă în materie de TVA nu respectă principiul securității juridice în perioada 2007 - 2009, prin formularea eliptică a normelor metodologice care ar fi trebuit să explicitizeze textul Codului fiscal nu-i oferă contribuabilului nici cea mai mică idee asupra a ceea ce înseamnă "obținerea de venituri cu caracter de continuitate" în concepția legiuitorului român sau a legiuitorului comunitar.

Se susține că, textul art. 127 C. fisc. nu este un text cert, neechivoc, previzibil, prin lectura căruia contribuabilii să cunoască exact consecințele financiare ale comportamentului lor și întinderea obligațiilor fiscale în materie de TVA care le revin.

În plus, se susține că, este de observat faptul că organele fiscale din România nu au luat niciun fel de măsuri pentru a se asigura interpretarea acestui text de lege, astfel, Comisia fiscală centrală din cadrul M.F.P. ar fi avut posibilitatea emiterii unei decizii interpretative cu privire la această chestiune, care ar fi urmat să fie publicată în "Monitorul Oficial", devenind însă previzibilă.

Pe cale de consecință, încălcarea principiului securității juridice ar fi suficientă, în opinia recurentului, pentru ca o instanță (națională sau comunitară) să decidă

faptul că nu constituie "activități economice" livrările de construcții și terenuri efectuate în perioada 2007 - 2009.

Recurentul mai invocă și nepublicarea Directivei a șasea în limba română și netraducerea jurisprudenței relevante a Curții de Justiție Europene în limba română. O altă problemă semnificativă o reprezintă, în opinia recurentului, lipsa traducerii și publicării Directivei a șasea în materie de TVA (Directiva 77/388/CEE) în limba română. Într-adevăr, Directiva a șasea în materie de TVA, pe care ipotetic contribuabilii ar fi trebuit să o cunoască până la data la care Directiva 2006/112/CE (aceasta tradusă în limba română) a produs efecte juridice pentru statele membre (1 ianuarie 2008), nu a fost tradusă niciodată în limba română.

Legat de acest aspect, recurentul arată că, consecințele juridice ale acestei stări de lucruri au fost subliniate de Curtea de Justiție Europeană prin hotărârea pronunțată la 11 decembrie 2007 în afacerea *Skoma-Lux srovs. Celni feditelstvi Olomouc* ", în care s-a decis că art. 58 din Actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a Republicii Cehe, a Republicii Estonia, a Republicii Cipru, a Republicii Letonia, a Republicii Lituania, a Republicii Ungare, a Republicii Malta, a Republicii Polone, a Republicii Slovenia și a Republicii Slovace și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană se opune posibilității ca obligațiile cuprinse într-o reglementare comunitară care nu a fost publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene în limba unui nou stat membru, în condițiile în care această limbă este o limbă oficială a Uniunii, să fie impuse particularilor în acest stat, chiar dacă aceste persoane ar fi putut avea cunoștința de reglementarea respectivă prin alte mijloace. Argumentele principale avute în vedere au fost următoarele:

- "... o publicare conformă cerințelor legale a unui regulament comunitar, în ceea ce privește un stat membru a cărui limbă este o limbă oficială a Uniunii, trebuie să cuprindă publicarea acestui act, în această limbă, în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene " (par. 34).
- "... un act care emană de la o instituție comunitară, precum regulamentul în cauză în acțiunea principală, nu poate fi opus persoanelor fizice și juridice într-un stat membru înainte ca acestea din urmă să aibă posibilitatea de a lua cunoștință de acest act printr-o publicare conformă cerințelor legale în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene "(par. 37).
- Curtea s-a pronunțat în sensul că imperativul securității juridice impune ca o reglementare comunitară să permită celor interesați să cunoască exact întinderea obligațiilor care le sunt impuse, ceea ce nu s-ar putea asigura decât prin publicarea conformă cerințelor legale a respectivei reglementări în limba oficială a destinatarului (par. 38).
- În plus, ar fi contrar principiului egalității de tratament să fie aplicate în același mod obligațiile impuse de o reglementare comunitară în vechile state membre, în care particularii au posibilitatea de a lua cunoștință de respectivele obligații în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, în limba acestor state, și în statele membre care au aderat, în care această luare la cunoștință a fost imposibilă din cauza unei publicări tardive (par. 39).
- "Atât instanța de trimitere, cât și anumite state membre care au prezentat observații și Comisia susțin și faptul că, în prezent, particularii iau

cunoștință în mod curent de normele de drept comunitar în forma electronică a acestora, astfel încât consecințele lipsei publicării în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene ar trebui să fie relativizate și nu ar trebui să se considere că aceasta determină faptul că normele respective nu sunt disponibile. Comisia adaugă că regulamentul în cauză în acțiunea principală a fost făcut public, în limba cehă, pe site-ul internet EUR-Lex la 23 noiembrie 2003, ulterior în formă tipărită la 30 aprilie 2004 și afișat în localurile OPOCE. Cu toate acestea, trebuie să se arate că, deși legislația comunitară este, într-adevăr, disponibilă pe, *intEYne* și particularii iau din ce în ce mai des cunoștință în acest mod de legislația menționată, o asemenea punere la dispoziție a acestei legislații nu ar putea echivala cu o publicare conformă cerințelor legale în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene în lipsa oricărei reglementări în această privință în dreptul comunitar. De altfel, trebuie subliniat că, deși diferite state membre au adoptat ca formă valabilă o publicare electronică, aceasta face obiectul unor texte cu putere de lege și al unor norme administrative care o reglementează cu precizie și determină exact cazurile în care o asemenea publicare este valabilă. În aceste condiții, în starea actuală a dreptului comunitar, Curtea nu este în măsură să considere această formă de punere la dispoziție a legislației comunitare ca fiind suficientă pentru a i se asigura opozabilitatea. Singura versiune a unui regulament comunitar care este autentică este, în starea actuală a dreptului comunitar, cea care este publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, astfel încât o versiune electronică anterioară acestei publicări, chiar dacă se dovedește ulterior a fi conformă versiunii publicate, nu poate fi opusă particularilor" (par. 47-50).

Recurentul susține că, aplicând *mutatis mutandis* aceste argumente în cazul nepublicării Directivei a șasea în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, în limba română, se poate ajunge la aceeași concluzie a inopozabilității acestei decizii particularilor (persoanele fizice care au livrat terenuri și construcții).

Recurentul mai arată că, este necesar a se observa faptul că jurisprudența relevantă a Curții de Justiție Europene, prezentată mai sus și la care s-a făcut referire și normele metodologice în vigoare după 1 ianuarie 2010, nu este tradusă nici în prezent în limba română, pe site-ul Curții de Justiție a Uniunii Europene, astfel pe cale de consecință, nici această jurisprudență nu era accesibilă contribuabililor - persoane fizice care au înstrăinat terenuri și construcții în perioada 2007 - 2009.

Legat de impozitarea transferurilor dreptului de proprietate asupra imobilelor și construcțiilor conform art. 771 - 773 C. fisc, se arată că acest lucru constituie un alt element care poate susține ideea că persoanele fizice care au livrat construcții și terenuri în perioada 2007 - 2009 nu desfășurau "activități economice" în sensul art. 127 Cod fiscal îl reprezintă varianta de impozitare aleasă de legiuitor pentru veniturile obținute cu această ocazie.

Astfel, recurentul susține că, în perioada relevantă, se susține că, s-a achitat pentru orice livrare de construcții și terenuri impozitul pe transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, reglementat de dispozițiile art. 771 - 773 C. fiscal.

În concluzie, recurentul arată că, în ceea ce privește calitatea de "persoane impozabile" în sensul TVA a persoanelor fizice care au livrat construcții și terenuri în perioada 2004 - 2009 se pot reține următoarele:

- în perioada 2004 - 2006, legea națională exclude expres aceste persoane din rândul "persoanelor impozabile", considerând că aceste persoane nu desfășoară "activități economice".

- pentru perioada 2007 - 2009, în opinia recurentului, persoanele fizice care au livrat terenuri și construcții nu aveau de asemenea obligația de a se înregistra ca plătitori de TVA întrucât legislația comunitară și jurisprudența comunitară care ar fi putut constitui repere ale noțiunilor de "activități economice" și "persoane impozabile" nu era accesibilă și previzibilă, legislația națională nu conținea niciun fel de explicații utile în acest sens, iar practica administrativă a organelor fiscale era în sensul excluderii acestor operațiuni din sfera de aplicare a TVA.

Se susține că, efectele juridice ale acestei stări de fapt și de drept erau acelea că persoanele fizice în cauză nu aveau obligația înregistrării ca persoane impozabile și nici obligația de a colecta și vărsa la bugetul de stat TVA aferentă tranzacțiilor. Pe cale de consecință, asemenea obligații fiscale nu pot fi în mod legal stabilite în sarcina persoanelor fizice respective la nivelul anului 2010.

Recurentul mai arată că, așa cum rezultă din prevederile Codului fiscal în vigoare la data efectuării operațiunilor în discuție, operațiunile efectuate nu intrau în sfera de impozitare a TVA, astfel, potrivit punctului 1521 alin. 3 din H.G. nr. 44/2004 (forma în vigoare în anul 2008), "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".

Întrucât recurentul a folosit bunurile înstrăinate pentru scopuri personale, este evident faptul că nu a realizat o "activitate economică" în sensul prevederilor privind TVA cunoscute la acel moment. De asemenea, trebuie observat faptul că nu există niciun element de continuitate în desfășurarea activității economice, întrucât reclamantul desfășoară în fapt o asemenea activitate economică prin intermediul unei societăți comerciale - SC T SRL - care este o "persoană impozabilă" și care desfășoară o "activitate economică" în sensul dispozițiilor fiscale, societatea fiind de altfel înregistrată ca plătitoare de TVA.

În susținerea cererii, recurentul se prevalează de hotărârea pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene la data de 15 septembrie 2011, în cauzele conexe Jaroslaw Slaby vs. Minister Finansow (afacerea C-180/10) și Emilian Kuc, Halina Jeziorska-Kuc vs. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (afacerea C-181/10), pe care v-o atașăm în copie.

Raportat la hotărârea instanței de la Luxemburg și la considerentele acestei hotărâri, solicită a se avea în vedere în special următoarele argumente:

- Potrivit unei jurisprudențe constante, simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu pot constitui o exploatare a unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 9 alin. (1) din Directiva TVA, unica retribuire a acestor operațiuni fiind constituită de un eventual profit obținut la vânzarea bunului respectiv. Astfel, operațiuni similare nu

pot constitui, în principiu, prin ele însele, activități economice în sensul directivei amintite (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, afacerea C-77/01, Culegere 2004).

Astfel, prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1570/28.05.2008, a fost transmis dreptul de proprietate după cum urmează:

- SC T SRL a înstrăinat construcția înscrisă în CF nr. 12880 Florești, A+1, nr. cadastral 1110/44/C, pentru suma de 149.800 euro;
- **X** a înstrăinat terenul înscris în CF nr. 158427 Florești, A+9, nr. cadastral 1110/44.

Recurentul arată că, în conformitate cu art. 141 alin. 2 lit. f) C. fisc, sunt scutite de la plata TVA livrările având ca obiect terenurile pe care sunt edificate construcții. Or, în tranzacția descrisă mai sus, terenul înstrăinat de către acesta este terenul pe care este edificată construcția înstrăinată de către SC Terra Progressio SRL. Prin urmare, această livrare este scutită de TVA.

Această concluzie este întărită de prevederile din Normele metodologice aferente art. 141 C. fisc, partea 1821, pct. 37, alin. 1, conform cărora terenul pe care este edificată o clădire urmează regimul construcției doar dacă terenul și construcția sunt proprietăți indivizibile. Or, în speța noastră, nu ne aflăm în prezența unei asemenea situații, întrucât terenul și construcția sunt în mod evident proprietăți divizibile, înscrise în cărți funciare distincte și având numere cadastrale distincte. Pe cale de consecință, se solicită să se excludă și această tranzacție din sfera de aplicare a TVA.

Referitor la tranzacția imobiliară din 30.09.2008 (livrare teren intravilan în Florești), considerațiile anterioare referitoare la scutirea operațiunii de plata TVA sunt în egală măsură valabile.

Astfel, conform contractului de vânzare-cumpărare, terenul înstrăinat de reclamant este terenul aferent construcției înstrăinate de către SC T SRL, iar cele două bunuri imobile nu erau însă proprietăți indivizibile, fiind înscrise în cărți funciare diferite (construcția în CF nr. 15235 Florești, iar terenul în CF nr. 558 nedefinitivă C.N., CF nr. 559 nedefinitivă C.-N. și respectiv CF nr. 560 C.-N.) și având numere cadastrale diferite.

Pe cale de consecință, se solicită excluderea livrării efectuate la data de 30.09.2008 din sfera de impozitare a TVA.

În privința argumentelor judecătorului fondului cu privire la aceste chestiuni, recurentul solicită a se observa că ele sunt sumare și nu sunt concentrate asupra problemelor juridice expuse în cauză. Astfel, fraza determinată care a generat soluția pronunțată, subliniată de altfel în cuprinsul hotărârii de către instanță, este următoarea: "... reclamantul a desfășurat o activitate în care a investit importante resurse financiare, specifice unei întreprinderi, în vederea dobândirii unor imobile noi, a căror înstrăinare să-i aducă profit maxim".

Recurentul susține că această stare de fapt reținută de instanța de fond este eronată, în speța reclamantul doar a înstrăinat trei terenuri aflate în litigiu, fără a investi nimic în aceste terenuri.

Recurentul arată că, potrivit deciziilor de impunere emise de fisc, veniturile acestuia au fost calificate drept venituri aferente înstrăinării unor bunuri din patrimoniul personal, pe cale de consecință, bunurile nu puteau să facă parte, în același timp, din patrimoniul afacerii la care face referire instanța.

Așa cum a indicat și anterior, prin contestația formulată a solicitat, în temeiul art. 117 C. pr. fisc, și restituirea sumei de 128.620 RON, achitate de acesta prin chitanța seria TS2A nr. 5115146/6.07.2010.

În mod evident, subsecvent anulării deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală, trebuie admisă și cererea reclamantului de restituire a sumei achitate astfel fără temei legal în contul **Y**.

Totodată, pentru perioada cuprinsă între 17.08.2010 și data restituirii efective, se solicită dobânda legală în materie fiscală prevăzută de art. 124 alin. 2 raportat la art. 120 alin. 7 C. pr. fisc, având în vedere faptul că organul fiscal a refuzat nejustificat să dea curs cererii noastre de restituire din 2.07.2010, dobânzile curg la expirarea unui termen de 45 de zile de la data formulării cererii de restituire.

Se mai susține că în egală măsură, recurentul a suferit un prejudiciu și în perioada 2.07.2010 - 16.08.2010, când această sumă s-a aflat la dispoziția fiscoului. Pe cale de consecință, în temeiul art. 1 din Protocolul adițional nr. 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului, solicităm repararea prejudiciului cauzat prin obligarea fiscoului la plata dobânzii legale prevăzute de O.G. nr. 9/2000 pentru această perioadă.

Pârâta Y prin întâmpinarea depusă la fila 18 solicită respingerea recursului declarat în cauză, răspunzând punctual la toate aspectele invocate în recurs, apreciind soluția instanței de fond a fi temeinică și legală, fiind complet și judicios motivată.

Curtea mai reține că prin încheierea din data de 15.04.2013 a Curții de Apel Cluj, s-a respins cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu cele 10 întrebări preliminare formulate de reclamantul recurent **X**, reținând că, în cadrul soluționării acestei cauze recurentul **X** prin apărător a formulat în temeiul art. 267 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene cerere de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare referitoare la 10 întrebări care în opinia sa reprezintă probleme de drept european care au incidență în rezolvarea cauzei.

Întrebarea nr. 1. în lumina principiului european al securității juridice, legislația națională în materie de T.V.A. intrată în vigoare de la data de 01.01.2010 [art. 127 alin. (21) C. fise, (introduce prin O.U.G. nr. 109/2009) și pct. 3-5 din Normele metodologice aferente art. 127 C.fisc. (introduse prin H.G. nr. 1620/2009)] poate fi aplicată retroactiv, cu privire la activitățile economice desfășurate în perioada 2006-2009?

Întrebarea nr. 2. Este compatibil cu principiul securității juridice o practică administrativă a organelor fiscale care aplică unor activități economice desfășurate în perioada 2006-2009 reguli în materie de T.V.A. din legislația națională intrată în vigoare de la data de 01.01.2010 [art. 127 alin. (21) C. fise. (introduce prin O.U.G. nr. 109/2009) și pct. 3-5 din Normele metodologice aferente art. 127 C.fisc. (introduse prin H.G. nr. 1620/2009)]?

Întrebarea nr. 3. în condițiile în care, în perioada 2006-2009, în legislația fiscală română nu au existat norme juridice clare și referiri pertinente la jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, se poate considera că tranzacțiile cu bunuri imobile efectuate de persoane fizice (construirea și vânzarea de bunuri imobile) reprezintă "activități economice" în sensul Directivei a 6-a și Directivei 2006/112/CE?

Sub acest aspect prezintă relevanță faptul că: organele fiscale nu au desfășurat nicio campanie de informare cu privire la obligația persoanelor fizice de a se înregistra ca plătitori de T.V.A., subsecvent calificării tranzacțiilor efectuate drept "activități economice", deși tranzacțiile imobiliare erau extreme de numeroase în perioada 2006-2009; în perioada relevantă, există un număr extreme de redus de persoane fizice ce desfășoară activități economice de acest tip înregistrate ca plătitori de T.V.A.; organele fiscale nu au desfășurat inspecții fiscale cu privire la gradul de îndeplinire a obligațiilor fiscale ale persoanelor fizice susceptibile să prezinte "persoane impozabile" din punct de vedere al T.V.A.

Justificare: Prin intermediul celor trei întrebări crede că se impune sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene care să lămurească dacă aplicarea în mod retroactiv a legislației fiscale române care a apărut după data de 01.01.2010 unor situații de fapt anterioare acestei date este compatibilă cu principiul securității juridice. Sub acest aspect crede că trebuie clarificate următoarele aspecte: apariția după data de 01.01.2010 a unor norme fiscale interpretative (trebuie spus că este pentru dată în istoria aplicării acestor texte de lege când se face referire în mod expres la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene) și posibila influență a acestora asupra unor situații juridice anterioare apariției acestor norme fiscale interpretative; dezvoltarea după data de 01.01.2010, a unor practice administrative în sensul aplicării retroactive a prevederilor legale; inexistența unor norme juridice clare și previzibile în ceea ce privește definiția noțiunii de "activitate economică" în perioada 2006-2009 și posibila includere în această noțiune a construcției și vânzării de bunuri imobile;

Întrebarea nr. 4. în condițiile în care Directiva 77/388/CE (Directiva a 6-a) nu a fost tradusă niciodată în limba română și nu a fost publicată niciodată în "Monitorul Oficial al României", Partea 1, prevederile acestei directive și jurisprudența asociată a Curții de Justiție a Uniunii Europene sunt opozabile particularilor, în perioada de după data aderării României la Uniunea Europeană în care directiva a mai fost în vigoare (anul 2007)?

Întrebarea nr. 5. în condițiile în care jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene la care face referire legislația fiscală română [afacerile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Minieiro SA (EDM)] nu este tradusă nici în prezent în limba română în Monitorul Oficial al României, Partea 1 sau pe paginile de web a Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiva Comisiei Europene, se poate considera că interpreta prevederilor Directivei a 6-a și a Directivei 2006/112/CE este previzibilă pentru particulari?

Justificare: Prin hotărârea pronunțată la 11.12.2007 în afacerea Skoma-Lux sro vs. Celní reditelství Olomouc (afacerea C-161/06), Curtea a decis că art. 58 din actul de privind aderarea la Uniunea Europeană a Republicii Cehe, a Republicii Estonia, a Republicii Cipru, a Republicii Letonia, a Republicii Lituania, a Republicii Ungare, a Republicii Malta, a Republicii Polone, a Republicii Slovenia și a Republicii Slovace și adaptării tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană se opune posibilității ca obligațiile cuprinse într-o reglementare comunitară care nu a fost publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene în limba unui nou stat membru, în condițiile în care această limbă este o limbă oficială a Uniunii Europene, să fie impusă

particularilor în acest stat, chiar dacă aceste persoane ar fi putut avea cunoștință de reglementarea respectivă prin alte mijloace.

În afacerea mai sus prezentată, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut că prevederile unui regulament în materie vamală care nu a fost publicat niciodată în limba cehă în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, nu poate fi opus particularilor din această țară, chiar dacă acești particulari au putut să ia la cunoștință despre conținutul acestui dosar din alte surse.

Pornind de la aceste considerente, crede că instanța de la Luxemburg ar trebui să lămurească în ce măsură pot fi opuse particularilor următoarele aspecte: prevederile Directivei 77/388/CEE nu au fost niciodată publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene; jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene la care face referire legislația națională fiscală nu a fost tradusă niciodată în limba română;

De asemenea, în măsura în care legislația fiscală română care face referire la anumite afaceri din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene care nu au fost niciodată publicate în limba română, îndeplinește și condițiile previzibilității legii.

Întrebarea nr. 6. în circumstanțele din litigiul principal, se poate considera că o persoană fizică care înstrăinează bunuri imobile (terenuri în dosarul de față), poate fi considerată ca fiind o persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată din moment ce Statul român nu a activat niciodată opțiunea prevăzută de art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE?

Justificare: Art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE permite statelor membre să includă în sfera de aplicare a T.V.A. și livrările de bunuri imobile efectuate de către orice persoane în mod ocazional. în acest sens, trebuie precizat

faptul că în cauzele reunite Slaby și Kuc (afacerile reunite C-180/1-6 și C-181/10), Curtea de la Luxemburg a reținut că se poate vorbi despre includerea în sfera de aplicare a T.V.A. a tranzacțiile cu bunuri imobile efectuate de către persoane fizice doar dacă se respectivul stat membru a activat opțiunea prevăzută de către directivă. Conform unui răspuns oficial venit din partea Direcției Legislație din Ministerul Finanțelor Publice, România nu a activat niciodată această opțiune.

în consecință, crede că are relevanță în rezolvarea cauzei lămurirea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a faptului dacă vânzarea de terenuri de către o persoană fizică din România, în condițiile în care România nu a activat niciodată această opțiune, poate fi inclusă în sfera de aplicare a taxei, așa cum este aceasta precizată de către Directiva 2006/112/CE.

Întrebarea nr. 7. Este compatibil cu principiul încrederii legitime, comportamentul Statului român care prin impunerea un impozit pe transferul bunurilor imobile din patrimoniul personal care îndreptățeau particularii să considere că transferul bunurilor imobile constituie o simplă exercitare a dreptului de proprietate, iar după data de 01.01.2010 să aplice un impozit (T.V.A.) care recalifică aceste venituri ca fiind de natură comercială?

Justificare: Prin cauza Serkov c. Ucraina, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a precizat că, comportamentul statului ucrainean de a interpreta prin două decizii ale Curții sale Supreme de Justiție, faptul că importul de bunuri de către micile companii sunt scutite de la plata T.V.A." iar mai apoi de a reveni asupra acestei interpretări considerând că importurile astfel realizate sunt supuse la plata T.V.A.

reprezintă o încălcare flagrantă a principiului încrederii legitime a particularului în comportamentul statului.

Consideră că în prezenta speță ar fi necesară intervenția Curții de la Luxemburg pentru lămurirea următoarelor aspecte: compatibilitatea cu principiul încrederii legitime a comportamentului statului român de a percepe impozitului reglementat de către art. 77¹_ 77³ Cod fiscal, fapt care aduce aceste tranzacții în sfera simplei exercitării a dreptului de proprietate așa cum reiese din jurisprudența Wellcome Trust (afacerea C-155/94), iar mai apoi reconsiderarea acestor tranzacții ca fiind de natură comercială cu obligația evidentă de a achita T.V.A.; compatibilitatea cu principiul încrederii legitime a faptului că actele administrative interne prin care a fost perceput impozitul reglementat de către art. 77¹_ 77³ Cod fiscal nu au fost niciodată contestate, devenind irevocabile și astfel aceste acte administrative instituie drepturi intangibile în favoarea particularilor care îndiruează particularii să considere vânzările de bunuri imobile ca fiind simple exercitări ale dreptului de proprietate;

Întrebarea nr. 8. Raportat la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în afacerile reunite Slaby și Kuc, activitatea reclamantului din prezentul dosar de a înstrăina 19 parcele de teren, în condițiile în care la momentul la care acestea au intrat în patrimoniul reclamantului nu aveau statutul de "teren construibil", poate fi considerată ca fiind o activitate economică din punct de vedere al T.V.A., în condițiile în care reclamantul nu a întreprins niciun demers similare celor efectuate de către profesioniștii domeniului cu ocazia transferurilor efectuate?

Justificare: Din cele două cauze din jurisprudența Curții de la Luxemburg rezultă că mărimea și amploarea vânzărilor sau parcelarea unei suprafețe de teren pentru obținerea unui preț mai mare reprezintă simple exercitări ale dreptului de proprietate, în cazul în care persoană în cauză nu a angajat măsuri similare profesioniștilor din domeniu cu ocazia vânzărilor efectuate.

Întrebarea nr. 7 în cazul în care instanța comunitară consideră că reclamantul a desfășurat o activitate cu caracter economic din punct de vedere al

T.V.A., considerentele exprimate de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza D.A. Rompleman și E.A. Rompelman-Vad Deelen vs. Minister van Financien (afacerea C-268/83), obligă un stat membru să permit contribuabilului exercitarea dreptului de deducere al T.V.A. pentru toate achizițiile efectuate, în condițiile în care: contribuabilii care au efectuat tranzacții cu bunuri imobile nu s-au înregistrat ca plătitori de T.V.A., nu au colectat și nu au virat T.V.A. la bugetul de stat; organele fiscale au dispus înregistrarea din oficiu ca plătitor de T.V.A. pentru persoanele respective, de la data depășirii pragului de 35.000 euro, care prin ipoteză este cuprinsă între data începerii activității economice și- data efectuării controlului fiscal; contribuabilii care au efectuat tranzacții cu bunuri imobile le-au fost livrate bunuri sau servicii de către persoane impozabile înaintea de începerea activității economice și după începerea acestei activități?

Justificare: Prin intermediul acestei întrebări solicită intervenția Curții de Justiție a Uniunii Europene în vederea lămuririi dacă o persoană impozabilă din punct de vedere al T.V.A. poate își poate exercita dreptul de deducere automat și pentru tranzacțiile desfășurate anterior înregistrării din punct de vedere al TVA., așa cum a precizat Curtea de Justiție prin cauza Rompelman.

Întrebarea nr. 8. în lumina jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene exprimată în cauza EcotradeSpa (afacerea C-95/07), o persoană impozabilă își poate exercita dreptul de deducere dacă documentele pe care le prezintă pentru exercitarea dreptului de deducere al T.V.A., nu îndeplinesc toate condițiile de formă impuse de către legea națională pentru a deveni document justificativ din punct de vedere al T.V.A.?

Justificare: Prin intermediul acestei întrebări ar dori să afle punctul de vedere al Curții de Justiție a Uniunii Europene raportat la faptul că documentele care vor fi prezentate în vederea calculării dreptului de deducere sunt emise pe numele persoanei fizice care nu avea la data emiterii atribuită calitatea de persoană impozabilă și că aceste documente nu conțin și un cod de identificare din punct de vedere al T.V.A.

Obligații care revin Curții de Apel Cluj-Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal de a sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene.

Dispozițiile art. 267 alin. (3) din Tratatul de funcționare a Uniunii Europene sunt redactate după cum urmează: (1) Curtea de Justiție a Uniunii Europene este competentă să se pronunțe, cu titlu preliminar, cu privire la: (a) interpretarea Tratatelor; (b) validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile, organele, oficiile sau agențiile Uniunii Europene(3) în cazul în care o asemenea chestiune se invocă în fața unei instanțe naționale ale cărei decizii nu sunt supuse vreunei căi de atac în dreptul intern, această instanță este obligată să sesizeze Curtea.

După cum se poate observa, acest text de drept primar european, impune ca în situația în care se ridică o problemă de drept european în fața unei instanțe naționale, iar deciziile acestei instanțe nu mai pot fi supuse vreunei căi de atac în dreptul intern, sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene devine o obligație pentru acea instanță.

După cum se poate observa, intervenția problemelor de drept european în prezenta speță este mai mult evidentă, iar justa lor soluționare nu se poate rezolva fără intervenția Curții de Justiție a Uniunii Europene. De asemenea, trebuie observat faptul că sesizarea instanței europene este obligatorie în condițiile în care sintagma "vreunei căi de atac interne" trebuie înțeleasă că împotriva hotărârii pronunțată de către respectiva instanță nu se mai pot exercita căi de ordinare.

Ori în prezenta speță, oricum se regăsește într-o cale de atac extraordinară, iar decizia pe care o va pronunța Curtea de Apel Cluj sigur nu va mai putea fi supusă vreunei căi de atac ordinare.

Prin urmare, solicită să se constate că sunt întrunite toate condițiile cerute de lege pentru sesizarea instanței de la Luxemburg și să dispună trimiterea întrebărilor preliminare către instanța europeană.

Analizând cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de către recurentul-reclamant X în temeiul disp.art.267 din TFUE Curtea prin încheirea menționată, reține următoarele:

Recurentul apreciază că, aflându-se în fața unei instanțe de recurs, aceasta este obligată să sesizeze CJEU, în acord cu prevederile art.267 T.F.U.E.

Cu privire la această susținere, Curtea constată că, deși art.267 T.F.U.E prevede că, în cazul în care o chestiune privind interpretarea tratatului, validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile ,organele ,oficiile sau agențiile Uniunii Europene, se invocă într-o cauză pendinte în fața unei instanțe judecătorești naționale ale cărei hotărâri nu sunt supuse vreunei căi de atac în dreptul intern, această

instanță judecătorească este obligată să sesizeze Curtea de Justiție, jurisprudența comunitară a stabilit că această obligație de trimitere nu este necondiționată.

Astfel, prin *cauza 283/81 CILFIT S.R.L. și Lanificio di Gavardo SpA contra Ministerului Sănătății*, CEJ a stabilit că nu este suficient ca o parte să susțină că litigiul ridică o problemă privind interpretarea dreptului comunitar pentru ca instanța națională să fie obligată să sesizeze Curtea de Justiție, aceasta bucurându-se de puterea de a aprecia dacă o hotărâre a Curții asupra unui aspect de drept al Uniunii Europene este necesară pentru a îi permite pronunțarea unei hotărâri. Prin urmare, aceste instanțe naționale nu sunt obligate să trimită o întrebare privind interpretarea dreptului Uniunii Europene ridicată în fața lor în cazul în care, indiferent care ar fi răspunsul la această întrebare, el nu ar avea nici o influență asupra soluționării litigiului.

De asemenea, în *cauza 244/80 Pasquale Foglia c. Mariella Novello (nr.2)*, CEJ a stabilit că, fiind sesizată cu fondul litigiului și având obligația să își asume responsabilitatea deciziei care urmează să fie pronunțată, instanța națională are competența să aprecieze, în vederea pronunțării hotărârii sale, raportat la faptele cauzei, necesitatea de a obține răspunsul la o întrebare preliminară.

Făcând uz de această competență de apreciere, instanța națională îndeplinește, în colaborare cu Curtea de Justiție, o funcție care le este atribuită în comun, pentru a se asigura respectarea legislației în aplicarea și interpretarea Tratatului. Prin urmare, problemele pe care le poate ridica exercitarea competenței sale de apreciere de către instanța națională și raporturile dintre aceasta și Curte, intră exclusiv sub incidența regulilor de drept comunitar.

S-a mai statuat că CEJ nu are misiunea de formula opinii consultative asupra unor întrebări generale sau ipotetice, ci de contribui la administrarea justiției în statele membre.

În *cauza C-18/93, Corsica Ferries*, CEJ a reiterat ideea că nu are competența de a se pronunța cu privire la chestiuni care nu au legătură cu faptele sau obiectul acțiunii principale, iar în *cauza C-428/93, Monin Automobiles*, a hotărât că nu are competența de a răspunde unor întrebări care nu implicau interpretarea dreptului comunitar necesar pentru pronunțarea hotărârii de către instanța națională.

În plus în jurisprudența CJUE s-a stabilit ca o sesizare a CJUE nu este necesară în cazul în care se poate face aplicarea teoriei actului clar sau a actului clarificat.

De altfel, și în Nota de informare cu privire la trimiterile preliminare de către instanțele naționale, la art.22, CEJ a stabilit că actul de trimitere trebuie să explice motivele care au determinat jurisdicția națională să formuleze întrebările, precum și legătura dintre aceste dispoziții și legislația națională.

Analizând relevanța sesizării Curții de Justiție a Uniunii Europene, Curtea constată următoarele:

Așa cum au fost numerotate de către reclamantul recurent primele 5 întrebări vizează probleme de procedură susținându-se că există o serioasă încălcare a principiului securității juridice, întrucât în procedura fiscală care îl vizează au fost aplicate norme juridice devenite clare și previzibile de la 1.01.2010 pentru perioada

2006 - 2009, iar jurisprudența relevantă a CJUE nu este accesibilă nici particularilor și nici instanței, nici măcar la acest moment.

În acest cadru și în limitele litigiului dedus judecății Curtea apreciază ca nu este necesară sesizarea CJUE cu primele 3 întrebări în condițiile în care din conținutul acestora rezultă că recurenta urmărește să interogheze CJUE cu privire la existența sau nu în speța a unei aplicări retroactive a legislației fiscale române și la compatibilitatea unei asemenea situații cu principiul securității juridice.

Principiile aplicării legii în timp sunt clar determinate și în dreptul intern și respectă principiul securității juridice în sensul neretroactivității legii conform art. 15 din Constituția României. Totodată sarcina de statua dacă în speță există sau nu o aplicare retroactivă a legii chiar și din perspectiva legii interpretative este sarcina exclusivă a instanței naționale și nu a CJUE care nu este chemată să tranșeze litigiul dedus judecății sau probleme de drept intern. La fel analiza caracterului clar și previzibil a normei interne ce definește noțiunea de activitate economică este sarcina exclusivă a instanței interne fiind o problema de aplicare și interpretare a legii în litigiul concret dedus judecății. Datorită acestor considerente instanța a apreciat ca CJUE nu trebuie sesizată cu primele trei întrebări.

În ce privește întrebările 4 și 5 privind lipsa traducerii Directivei 77-388-CE și lipsa traducerii jurisprudenței relevante a CJUE la care face referire legislația fiscală română instanța reține ca în ceea ce privește lipsa traducerii Directivei a 6-a a CE, acest aspect nu este decisiv în condițiile în care emiterea unei directive obligă statele membre la a o transpune în legislația națională în termenul prevăzut în cuprinsul acesteia, lucru care a fost și realizat, prin armonizarea Codului fiscal. Prin urmare cu privire la acest aspect nu rezultă necesitatea sesizării Curții de Justiție. Apoi instanța constată că nu are relevanță în cauză lipsa traducerii acesteia și a jurisprudenței CJUE anterioare aderării României la Uniunea Europeană, nefiind de natură să conducă la necesitatea sesizării Curții de Justiție, în condițiile în care o astfel de sesizare nu poate privi decât o chestiune privind interpretarea tratatului, validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile Comunității și de BCE, interpretarea statutelor organismelor înființate printr-un act al Consiliului.

Întrebările nr. 6, 7 și 8 și din nou 7 și 8 vizează probleme care în speța nu generează necesitatea de a sesiza CJUE cu aceste întrebări.

Astfel în ceea ce privește întrebarea nr. 6 instanța urmează a face aplicarea teoriei actului clarificat răspunsul la acesta întrebare putând fi decelat din hotărârea pronunțată de CJUE în cauzele conexe Kuc și Slaby C-180/10 și C-181/10 urmând ca în analiza motivelor de recurs să se stabilească în ce măsură concluziile și considerentele acestei hotărâri fundamentează temeinicia acestor motive de recurs.

În ce privește întrebarea nr. 7 instanța apreciază ca acesta întrebare ridică problema posibilității organului fiscal de a recalifica din punct de vedere fiscal aceleași venituri și dacă aceasta recalificare reprezintă o încălcarea a principiului încrederii legitime a particularilor în comportamentul statului. Această întrebare presupune însă analizarea posibilității unei asemenea recalificări din perspectiva legislației fiscale interne aplicabile în speță și analizarea posibilității emiterii unor noi acte administrativ fiscale în măsură în care alte acte administrativ fiscale ce stabileau o altă stare fiscală cu privire la aceleași venituri au devenit irevocabile, probleme ce sunt de competența

instanței interne și tin de soluționarea concretă a litigiului, pentru lămurirea cărora nu este necesară o lămurire a conținutului principiului sus indicat.

Întrebarea numărul 8 urmărește să pretindă CJUE să tranșeze anumite elemente ale litigiului dedus judecății adică a statua dacă starea de fapt existentă în speță permite concluzia că reclamantul a desfășurat o activitate economică prin prisma jurisprudenței CJUE în cauzele reunite Kuc și Slaby, aspect care ține însă de fondul litigiului și urmează să fie tranșat exclusiv de instanța internă așa cum s-a indicat și la întrebarea 6. Sesizarea Curții puțind să privească doar chestiuni privind interpretarea tratatului, validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile Comunității și de BCE, interpretarea statutelor organismelor înființate printr-un act al Consiliului.

Întrebările ce au din nou numerele 7 și 8 de fapt a noua și a zecea întrebare vizează dreptul de deducere al TVA-ului. Acest drept de deducere nu a făcut obiectul actelor administrative fiscale atacate în speță, iar referiri la un asemenea drept nu sunt cuprinse nici în cererea de chemare în judecată și nici în cererea de recurs ca atare asemenea întrebări nu ar putea folosi la soluționarea litigiului concret dedus judecății. În măsura în care în cauză s-ar fi discutat un asemenea drept se putea face și în privința acestor întrebări aplicarea teoriei actului clarificat raportat la hotărârile CJUE indicate în cuprinsul acestor întrebări urmând ca apoi să se stabilească în ce măsură concluziile și considerentele acestor hotărârți ar fundamenta temeinicia unei cereri în acest sens.

Pentru aceste considerente, Curtea în temeiul art. 267 TFUE ținând cont de cele mai sus expuse a respins sesizarea CJUE, sens în care a dispus repunerea cauzei pe rol și continuarea judecății pe fond a cauzei fixând în acest scop termen pentru soluționare pentru data de 13.05.2013, când s-au citat părțile.

Analizând recursul prin prisma motivelor invocate, Curtea reține următoarele:

Recurentul a criticat soluția instanței de fond pe considerentul că aceasta nu ar fi motivată și că s-ar fi pronunțat cu aplicarea greșită a legii.

Recurentul susține că în prezenta cauză, cu ocazia rejudecării, deși instanța de fond, formal a analizat motivele expuse de reclamantul-recurent, se poate observa că motivarea este vădit necorespunzătoare, în condițiile în care judecătorul fondului a limitat analiza motivelor de nulitate doar la cazurile de nulitate expresă prevăzute expres de art. 46 C. pr. fisc, a pretins că în speță este aplicabil Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 1172/2009 fără să verifice dacă acest act a fost sau nu publicat în Monitorul Oficial, a citat în cuprinsul motivării fragmente în limba engleză din anumite directive sau hotărârți judecătorești pe care fie nu le-a tradus, fie le-a interpretat într-o manieră proprie, a făcut trimitere la dispozițiile Directivei 2006/112/CE pentru o perioadă în care acestea nu erau aplicabile etc.

Raportat la aceste elemente, se susține că, recursul recurentului trebuie admis prin raportare la dispozițiile art. 304 pct.7 C. pr. civ., fiind absolut necesar ca aceste argumente să fie în mod serios analizate, cu ocazia rejudecării cauzei, chiar dacă această rejudecare s-ar face de către Curtea de Apel Cluj.

Curtea analizând acest aspect invocat în recurs, constată că, susținerile recurentului nu sunt fondate, atâta vreme cât, din considerentele sentinței atacate,

rezulta că aceasta este motivată, instanța de fond reținând corect starea de fapt, administrând un probatoriu pertinent, fiind analizate susținerile reclamantului cu raportare directă la situația de fapt și de drept.

Instanța de fond a analizat susținerile reclamantului răspunzând problemelor esențiale ridicate de acesta, precum și aspectelor dispuse de instanța de control judiciar după primul ciclu procesual, cercetând în esență împrejurarea dacă actul administrativ-fiscal atacat a fost sau nu încheiat cu dispozițiile legale la care acesta face trimitere prin raportare la situația de fapt descrisă în raportul de inspecție fiscală.

Recurentul mai critică și argumentul Tribunalului Cluj prin care se respinge apărarea reclamantului în sensul că nu i s-a respectat dreptul la apărare pentru neaudierea contribuabilului, susținând că, tribunalul a reținut greșit că acel drept nu a fost încălcat întrucât în prin avizul de inspecție fiscală nr. 2217/14.12.2009 s-a comunicat contribuabilului că începând cu data de 30.12.2009 va face obiectul unei inspecții fiscale privind TVA și verificarea modului de organizare, conducere a evidenței fiscale și contabile.

Recurentul susține că, în lipsa oricărei dovezi contrare, instanța era dator să rețină că în cauză nu s-a probat de către organul fiscal faptul că s-ar fi procedat la audierea contribuabilului și că în cuprinsul înscrisurilor contestate nu există asemenea mențiuni, astfel, pe cale de consecință, urmând jurisprudența europeană și națională invocată, Tribunalul Cluj era dator să pronunțe o soluție de anulare a actelor administrative contestate.

Analizând și acest aspect, Curtea constată că, în acțiunea ce face obiectul prezentului dosar reclamantul a solicitat: anularea deciziei cu nr. 192/13.09.2010 prin care, în urma soluționării contestației formulate cu ocazia plângerii prealabile a fost menținută decizia de impunere cu nr.1783/28.06.2010 și a raportului de Inspecție fiscală nr. 1783/28.06. 2010, obligarea **Y** la restituirea sumei de 128.620 RON achitată prin chitanța nr. seria TS2A nr. 5115146/6.07.2010; obligarea la plata dobânzii legale în materie fiscală aferente sumei de 128.620 lei, precum și obligarea la plata cheltuielilor de judecată.

Curtea mai reține că, activitatea de Inspecție Fiscală, a avut ca obiectiv verificarea modului de înregistrare în evidența fiscală și contabilă a activității desfășurate de **X**, precum și modul de determinare, declarare și virare a obligațiilor datorate bugetului de stat pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009.

Se reține că din documentele prezentate, contracte de vânzare cumpărare, certificate de urbanism, etc, organul de inspecție fiscală a reținut că în perioada 01.01.2007-31.12.2008, contestatorul **X** a cumpărat în scopul revânzării terenuri pe care, după caz, le-a comasat, parcelat, partajat, în vederea vânzării ulterioare, realizând astfel activități economice cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabilă în scop de TVA începând cu data de 01.05.2007.

Totodată organul de control financiar a mai constatat că, tranzacțiile efectuate de către contribuabil în perioada martie 2007 -octombrie 2008, sunt în suma totală de 3.601.993 lei având componenta arată în actul de control și în decizia contestată.

Deși contestatorul a invocat excepția nulității raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere pentru faptul că acestea vizează și perioada 2005-2006, se constată că, hotărâtor pentru înregistrarea reclamantei ca plătitor de TVA a fost

activitatea desfășurată în anul 2007- 2008, iar din actele administrativ-fiscale atacate, rezulta faptul că, erau întrunite condițiile legale pentru extinderea inspecției fiscale pe perioada de 5 ani, sens în care a fost emis și avizul de inspecție fiscală, aviz comunicat reclamantei conform procedurii prevăzute de art. 102 din OG nr. 92/2003 și necontestat în termenul legal de aceasta.

Din analiza actelor atacate, rezultă ca organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina contribuabilului obligațiile fiscale suplimentare în baza unor prevederi legale aplicabile în perioada derulării operațiunilor care fac obiectul impozitării, respectiv mai 2007 - octombrie 2008.

Din probele dosarului, Curtea mai reține că, în mod corect instanța de fond a reținut că drepturile reclamantului nu au fost încălcate în cursul procedurii fiscale de verificare, în condițiile în care avizul de inspecție fiscală a fost comunicat contribuabilului conform art. 101 C.pr.fiscală înaintea desfășurării inspecției fiscale, reclamantul fiind înștiințat în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, reclamantul având posibilitatea de a solicita asistență juridică sau financiară de specialitate dacă considera că nu își poate face singur apărările, sau aspectele tehnice și juridice sunt complexe.

În situația în care reclamanta avea de obiectat cu privire la faptul selectării sale pentru inspecție fiscală de către un organ fiscal necompetent, avea posibilitatea legală conferită de art. 100 (2) din OG nr. 92/2003 privind Cpr. fiscală de a formula obiecții pentru a stopa efectuarea unei inspecții de către un organ necompetent.

Se mai constată că, reclamantul a primit înștiințat de efectuarea controlului la data de 17.12.2009, iar controlul efectiv a avut loc în perioada 01.06.2010-28.06.2010, perioadă de timp suficient de mare pentru ca reclamantul să poată să-și pregătească apărările și să fie asistat de o persoană calificată.

Reprezentantul PFA controlate a fost înștiințată de organul de control fiscal să-și prezinte punctul de vedere asupra aspectelor rezultate în urma controlului.

În actul de control se precizează faptul că, „Contribuabilul contestă Raportul de inspecție fiscală, și își menține poziția formulată prin avocat argumentând faptul că terenurile în cauză sunt aferente unor imobile care erau deja construite, proprietăți divize la data transferului, neputând fi încadrate ca terenuri construibile și purtătoare de Tva.", aspect din care rezultă că persoana controlată a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere și a depune documente pertinente apărărilor formulate, că persoana controlată a avut asistență juridică de specialitate din partea unui avocat, nefiind de ignorat și împrejurarea că persoana controlată nu a invocat pe durata controlului lipsa dreptului la apărare, aspect ce a fost invocat pentru prima dată de reclamant doar în fața instanței.

Curtea mai constată că, pe calea plângerii prealabile-contestația formulată în fața organului fiscal- reclamantul-contestator nu a invocat nulitatea actelor administrativ-fiscale din perspectiva necompetenței Y pentru efectuarea inspecției fiscale, fapt care, prin raportare la art. 206 și următoarele C.pr.fiscală coroborate cu dispozițiile art. 7 din Legea Contenciosului administrativ nr.554/2004, atrage atât inadmisibilitatea invocării acestui motiv cât și tardivitatea ridicării de abia la data de 25.01.2011 pe calea acțiunii în contencios, iar pe de altă parte, că excepția invocată este nefondată.

Curtea, analizând aspectul invocat de reclamant constată că, conform art. 99 (2) din OG nr. 92/2003 privind codul de procedura fiscală, "Competența de exercitare a inspecției fiscale pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Organele de inspecție fiscală din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală au competență în efectuarea inspecției fiscale pe întregul teritoriu al țării."

În speță, conform reorganizării intervenite prin Ordinul nr. 1172/2009 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală de modificare a structurii organizatorice a direcțiilor generale a finanțelor publice județene, s-au desființat serviciile/birouri/compartimente de inspecție fiscală persoanele fizice de la nivelul administrațiilor finanțelor publice începând cu data de 1.07.2009, acestea trecând în organigrama direcțiilor generale județene ale finanțelor publice.

Ase mai reține că, avizul de inspecție fiscală a fost comunicat contribuabilului conform art. 101 C.pr.fiscală înaintea desfășurării inspecției fiscale, reclamantul fiind înștiințată în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, iar în situația în care persoana ce urma să fie controlată ar fi avut de obiectat cu privire la faptul selectării sale pentru inspecție fiscală de către un organ fiscal necompetent, avea posibilitatea legală conferită de art. 100 (2) din OG nr. 92/2003 privind C.pr.fiscală de a formula obiecții pentru a stopa efectuarea unei inspecții de către un organ necompetent.

Așa cum s-a arătat mai sus, competența privind efectuarea inspecției fiscale se poate delega altui organ fiscal în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală condițiile în care se poate efectua delegarea altui organ fiscal se stabilesc prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În speță, delegarea competenței materiale de efectuare a inspecției fiscale către Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice s-a efectuat prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 1172/2009, nepublicat în Monitorul Oficial.

Având în vedere poziția procesuală a reclamantului recurent care a invocat că, nepublicarea Ordinului respectiv ar atrage nulitatea actului de control ca fiind efectuată de un organ necompetent, Curtea apreciază că, fiind vorba despre un ordin intern, mijloc (deci nu scop), care privește organizarea internă a activității organului fiscal pentru a-și realiza scopul pentru care a fost înființată, în speță pentru aplicarea dispozițiilor Codului fiscal, nu era necesară publicarea acestuia, întrucât destinatarul acestui ordin nu sunt terții (contribuabili) ci doar aparatul fiscal. În speță, Ordinul (delegare de atribuții) nr. 1172/2009, se comunica doar destinatarului căruia îi este opozabil, în speță organului fiscal căruia i-au fost preluate atribuțiile și celui căruia i-au fost atribuite.

În aceste condiții, Curtea apreciază că nepublicarea Ordinului de organizare internă nr. 1172/2009 al Președintelui ANAF, nu echivalează cu inexistența acestuia.

Referitor la invocarea nulității raportului de inspecție fiscală ca urmare a depășirii termenului de efectuare a inspecției fiscale, respectiv a nemotivării în fapt și în drept, Curtea constată că, potrivit Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 28.06.2010, se reține ca inspecția fiscală a fost efectuată în perioada 01.06.2010-28.06.2010, astfel încât se constată că durata inspecției fiscale de 3 luni, stipulată la art. 104, alin. (1) din Ordonanța Guvernului 92/24.12.2003, republicată, privind

Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificările si completările ulterioare), nu a fost depășită, așa cum în mod greșit s-a invocat de către petent.

În ceea ce privește, invocarea nulității raportului de inspecție fiscală ca urmare a nemotivării în fapt si în drept, Curtea apreciază că, susținerea petentului este infirmată de conținutul actului menționat în care sunt citate prevederile legale aplicabile în perioada în care s-au derulat operațiunile economice care fac obiectul inspecției fiscale, prevederi care sunt însoțite de motivarea organului de control privind măsurile dispuse.

Curtea mai constată că, sancționarea cu nulitatea unui act administrativ fiscal a fost prevăzută de legiuitor la art. 46 din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde se prevede ca: „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

În consecință, se reține că, numai pentru lipsa unuia din /elementele enumerate în dispozițiile legale citate mai sus, legiuitorul a prevăzut ca actul administrativ fiscal este lovit de nulitate.

Cu privire la fondul litigiului, recurentul apreciază că există și o serie de argumente care pot conduce la constatarea nelegalității pe fond a raportului de inspecție fiscală, cu privire la chestiunea existenței obligației de plată și a obligației de înregistrare fiscală drept plătitor de TVA în cazul lui.

Recurentul, consideră că, în lipsa unor precizări contrare exprese ale legii, ar putea fi incluse în sfera noțiunii de "terenuri construibile" doar acele terenuri situate în (întravilanul localităților, pentru care s-a conferit dreptul de a construi, printr-o autorizație de construcție emisă cu respectarea legii și a regulamentelor de urbanism.

Recurentul mai susține că, contribuabilul trebuie să aibă în primul rând acces la reglementările care îi sunt aplicabile, pentru a lua cunoștință de conținutul acestora. În acest context, în dreptul european se vorbește despre o veritabilă publicitate în materie fiscală, care este de natură să întărească considerabil securitatea juridică în acest domeniu și să amelioreze raporturile dintre administrația fiscală și cetățeni.

Recurentul arată că, legea aplicabilă trebuie să fie previzibilă, iar contribuabilul are în mod indubitabil dreptul de a fi informat în avans asupra consecințelor actelor pe care le efectuează, într-o manieră care să-i permită să se comporte în deplină cunoștință de cauză.

În opinia recurentului, legislația fiscală română relevantă în materie de TVA nu respectă principiul securității juridice în perioada 2007 - 2009, prin formularea eliptică a normelor metodologice care ar fi trebuit să explicitizeze textul Codului fiscal nu-i oferă contribuabilului nici cea mai mică idee asupra a ceea ce înseamnă "obținerea de venituri cu caracter de continuitate" în concepția legiuitorului român sau a legiuitorului comunitar.

Se susține că, textul art.127 C. fisc. nu este un text cert, neechivoc, previzibil, prin lectura căruia contribuabilii să cunoască exact consecințele financiare ale comportamentului lor și întinderea obligațiilor fiscale în materie de TVA care le revin.

În plus, se susține că, este de observat faptul că organele fiscale din România nu au luat niciun fel de măsuri pentru a se asigura interpretarea acestui text de lege, astfel, Comisia fiscală centrală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice ar fi avut posibilitatea emiterii unei decizii interpretative cu privire la această chestiune, care ar fi urmat să fie publicată în "Monitorul Oficial", devenind însă previzibilă.

Pe cale de consecință, încălcarea principiului securității juridice ar fi suficientă, în opinia recurentului, pentru ca o instanță (națională sau comunitară) să decidă faptul că nu constituie "activități economice" livrările de construcții și terenuri efectuate în perioada 2007 - 2009.

Recurentul mai invocă și nepublicarea Directivei a șasea în limba română și netraducerea jurisprudenței relevante a Curții de Justiție Europene în limba română. O altă problemă semnificativă o reprezintă, în opinia recurentului, lipsa traducerii și publicării Directivei a șasea în materie de TVA (Directiva 77/388/CEE) în limba română. într-adevăr, Directiva a șasea în materie de TVA, pe care ipotetic contribuabilii ar fi trebuit să o cunoască până la data la care Directiva 2006/112/CE (aceasta tradusă în limba română) a produs efecte juridice pentru statele membre (1 ianuarie 2008), nu a fost tradusă niciodată în limba română.

Recurentul mai arată că, este necesar a se observa faptul că jurisprudența relevantă a Curții de Justiție Europene, prezentată mai sus și la care s-a făcut referire și normele metodologice în vigoare după 1 ianuarie 2010, nu este tradusă nici în prezent în limba română, pe site-ul Curții de Justiție a Uniunii Europene, astfel pe cale de consecință, nici această jurisprudență nu era accesibilă contribuabililor - persoane fizice care au înstrăinat terenuri și construcții în perioada 2007 - 2009.

Legat de impozitarea transferurilor dreptului de proprietate asupra imobilelor și construcțiilor conform art. 771 - 773 C. fisc, se arată că acest lucru constituie un alt element care poate susține ideea că persoanele fizice care au livrat construcții și terenuri în perioada 2007 - 2009 nu desfășurau "activități economice" în sensul art. 127 Cod fiscal îl reprezintă varianta de impozitare aleasă de legiuitor pentru veniturile obținute cu această ocazie.

Astfel, recurentul susține că, în perioada relevantă, s-a achitat pentru orice livrare de construcții și terenuri impozitul pe transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, reglementat de dispozițiile art. 771 - 773 C. fiscal.

În concluzie, recurentul arată că, în ceea ce privește calitatea de "persoane impozabile" în sensul TVA a persoanelor fizice care au livrat construcții și terenuri în perioada 2004 - 2009 se pot reține următoarele:

- în perioada 2004 - 2006, legea națională exclude expres aceste persoane din rândul "persoanelor impozabile", considerând că aceste persoane nu desfășoară "activități economice".

- pentru perioada 2007 - 2009, în opinia recurentului, persoanele fizice care au livrat terenuri și construcții nu aveau de asemenea obligația de a se înregistra ca plătitori de TVA întrucât legislația comunitară și jurisprudența comunitară care ar fi putut constitui repere ale noțiunilor de "activități economice" și "persoane impozabile" nu era accesibilă și previzibilă, legislația națională nu conținea niciun fel de explicații

utile în acest sens, iar practica administrativă a organelor fiscale era în sensul excluderii acestor operațiuni din sfera de aplicare a TVA.

Se susține că, efectele juridice ale acestei stări de fapt și de drept erau acelea că persoanele fizice în cauză nu aveau obligația înregistrării ca persoane impozabile și nici obligația de a colecta și vărsa la bugetul de stat TVA aferentă tranzacțiilor. Pe cale de consecință, asemenea obligații fiscale nu pot fi în mod legal stabilite în sarcina persoanelor fizice respective la nivelul anului 2010.

Recurentul mai arată că, așa cum rezultă din prevederile Codului fiscal în vigoare la data efectuării operațiunilor în discuție, operațiunile efectuate nu intrau în sfera de impozitare a TVA, astfel, potrivit punctului 1521 alin. 3 din H.G. nr. 44/2004 (forma în vigoare în anul 2008), "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".

Întrucât recurentul a folosit bunurile înstrăinate pentru scopuri personale, este evident faptul că nu a realizat o "activitate economică" în sensul prevederilor privind TVA cunoscute la acel moment.

Recurentul susține că potrivit unei jurisprudențe constante, simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu pot constitui o exploatare a unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 9 alin. (1) din Directiva TVA, unica retribuire a acestor operațiuni fiind constituită de un eventual profit obținut la vânzarea bunului respectiv. Astfel, operațiuni similare nu pot constitui, în principiu, prin ele însele, activități economice în sensul directivei amintite.

Recurentul mai susține că, trebuie observat faptul că nu există niciun element de continuitate în desfășurarea activității economice, întrucât acesta desfășoară în fapt o asemenea activitate economică prin intermediul unei societăți comerciale - SC T SRL - care este o "persoană impozabilă" și care desfășoară o "activitate economică" în sensul dispozițiilor fiscale, societatea fiind de altfel înregistrată ca plătitoare de TVA.

Curtea analizând aspectele invocate de recurent constată că în mod corect instanța de fond a reținut că, contrar susținerilor reclamantului, normele criticate au fost adoptate în aplicarea dispozițiilor art.127 alin. 2 din Codul fiscal, organizând executarea în concret a legii, Guvernul explicând ce anume **nu** reprezintă, în sensul art.127 alin.2 Cod fiscal, venit cu caracter de continuitate.

Astfel, prin menționarea expresă a faptului că veniturile obținute de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală nu sunt considerate ca având caracter de continuitate, autoritatea emitentă a clarificat înțelesul art.127 alin.2 Cod fiscal, neputându-se reține că a emis reglementări care exced acestui text legal, și nu s-a putut aprecia că se adaugă la textul Codului fiscal întrucât vânzarea de imobile nu este menționată în textul legal, instanța reținând că, din ansamblul reglementărilor în materie, rezultă că această operațiune este calificată, în funcție de anumite criterii, fie impozabilă, fie neimpozabilă, astfel că enumerarea sa nu era posibilă.

Totodată Curtea mai constată că, instanța de fond a analizat judicios teza reclamantului potrivit căreia vânzarea de imobile nu este o exploatare a bunurilor, ci un act normal în contextul exercitării dreptului său de proprietate.

Astfel, în calificarea activității desfășurate de reclamant, instanța de fond și organul de control financiar au avut în vedere faptul că nu este vorba despre

operațiuni izolate, ocazionale, ci de o activitate susținută, de amploare, derulată pe parcursul a aproape 2 ani și materializată în 18 operațiuni de cumpărare de imobile - teren pe care ulterior le-a comasat , parcelat , partajat în vederea vânzării ulterioare către terți și obținerii de venituri care să-i aducă un profit maxim, concluzionând că, în speță, **reclamantul a desfășurat o activitate în care a investit importante resurse financiare, specifice unei întreprinderi, în vederea dobândirii unor imobile noi, a căror înstrăinare să-i aducă profit maxim**, iar o asemenea activitate nu putea fi calificată decât economică, în sensul exploatării unor bunuri imobile (terenuri cumpărate pe care ulterior le-a comasat, parcelat, partajat în vederea vânzării ulterioare către terți) în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate, intrând sub incidența art.127 alin.2 din Codul fiscal.

În ce privește invocarea încălcării principiului securității juridice și netraducerea jurisprudenței relevante a CJUE în limba română, care a condus la aplicarea unor reguli previzibile de la 01.01.2010 retroactiv, unor situații juridice din anul 2008 , instanța de fond a apreciat corect că un asemenea argument nu subzistă în condițiile în care începând cu data de 01.01.2007 legislația națională a fost armonizată cu prevederile comunitare.

În acest context a fost definită, după 01.01.2007, noțiunea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată la art. 125 ind.1 alin. 1 pct. 18 din Legea 571/2003 privind C. fiscal și de asemenea , s-a modificat art. 152 ind. 1 pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, aspecte de fond analizate mai sus.

Legat de greșita aplicare a art. 126 Cod fiscal, pentru considerentele expuse anterior, instanța de fond a apreciat corect că, operațiunile efectuate de reclamant îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art. 126 alin.1 Cod fiscal. Contrar criticilor acestuia, instanța a reținut că reclamantul este o persoană impozabilă în sensul art.127 alin.1 și livrarea bunurilor a rezultat dintr-o activitate economică prevăzută de art.127 alin.2 Cod fiscal.

Referitor la inaplicabilitatea art. 141 Cod fiscal instanța de fond a remarcat corect faptul că acest text legal a fost invocat de organul fiscal ulterior stabilirii calității de persoană impozabilă, iar contribuabilul contestă, neîntemeiat, această din urmă chestiune. Prin urmare, nu este nelegală decizia de impunere care motivează de ce activitățile economice efectuate de reclamant nu cad sub incidența art. 141.

Recurentul a mai criticat sentința de fond prin includerea în obligația de plată a TVA-ului și în cazul unor operațiuni impozabile neexistente, enumerând pe cele din data de 27.03.2007, terenul vândut fiind teren agricol și nu teren construibil.

Referitor la tranzacția din data de 28.05.2007, intravilan Florești se arată că, prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1570/28.05.2008, a fost transmis dreptul de proprietate după cum urmează:

- SC T SRL a înstrăinat construcția înscrisă în CF nr. 12880 F, A+1, nr. cadastral 1110/44/C, pentru suma de 149.800 euro;
- **X** a înstrăinat terenul înscris în CF nr. 158427 Florești, A+9, nr. cadastral 1110/44.

Recurentul arată că, în conformitate cu art. 141 alin. 2 lit. f) C. fisc, sunt scutite de la plata TVA livrările având ca obiect terenurile pe care sunt edificate construcții.

Or, în tranzacția descrisă mai sus, terenul înstrăinat de către acesta este terenul pe care este edificată construcția înstrăinată de către SC T SRL. Prin urmare, această livrare este scutită de TVA.

Recurentul susține că, această concluzie este întărită de prevederile din Normele metodologice aferente art. 141 C. fisc, partea 1821, pct. 37, alin. 1, conform cărora terenul pe care este edificată o clădire urmează regimul construcției doar dacă terenul și construcția sunt proprietăți indivizibile, iar speța de față, nu se află în prezența unei asemenea situații, întrucât terenul și construcția sunt în mod evident proprietăți divizibile, înscrise în cărți funciare distincte și având numere cadastrale distincte. Pe cale de consecință, se solicită să se excludă și această tranzacție din sfera de aplicare a TVA.

Referitor la tranzacția imobiliară din 30.09.2008 (livrare teren intravilan în F.), considerațiile anterioare referitoare la scutirea operațiunii de plata TVA sunt în egală măsură valabile.

Astfel, conform contractului de vânzare-cumpărare, terenul înstrăinat de reclamant este terenul aferent construcției înstrăinate de către SC T SRL, iar cele două bunuri imobile nu erau însă proprietăți indivizibile, fiind înscrise în cărți funciare diferite (construcția în CF nr. 15235 Florești, iar terenul în CF nr. 558 nedefinitivă C-N, CF nr. 559 nedefinitivă C-N și respectiv CF nr. 560 C-N) și având numere cadastrale diferite.

Pe cale de consecință, se solicită excluderea livrării efectuate la data de 30.09.2008 din sfera de impozitare a TVA.

Curtea constată că reclamantul contestator a depășit în anul 2007 plafonul de scutire de 35.000 euro, devenind persoana impozabilă, în condițiile în care reclamantul în anul 2007 încheie 8 contracte de vânzare cumpărare, iar în anul 2008, 11 contracte cu o valoare totală a tranzacțiilor de 3.601.993 lei.

Astfel, se reține că în luna martie 2007 a fost încheiat contractul de vânzare cumpărare nr.611/27.03.2007 în sumă totală de 634.000 lei, situație în care contestatorul recurent a depăși plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro, prev. De dispozițiile art. 152 alin.1 din Legea nr.571/2003, reclamantul având astfel obligația legală de a se înregistra ca și plătitor de TVA, până la data de 10.04.2007, acesta urmând a deveni plătitor de TVA începând cu data de 01.05.2007.

Întrucât, contribuabilul nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, în termenul prevăzut de art. 153 din Legea nr.571/2003, organul de inspecție fiscală a procedat corect la stabilirea de obligații fiscale în sumă de **75.999 lei** aferente celor două tranzacții, contract nr. 1.570 din 28.05.2008 și nr.2.831 din 30.09.2008 la care s-au calculat corect majorări de întârziere de **52.621 lei**.

Curtea apreciază că nu are nicio relevanță juridică împrejurarea că s-a înstrăinat de către recurent cel două terenuri pe care se găseau edificate construcții ale unei alte entități juridice, legea neexcluzând aceste situații de la plata TVA-ului, esențial fiind activitatea cu caracter comercial, transferul de proprietate, obținerea prin acest transfer a unor sume de bani, sume de bani în care trebuia inclus și TVA-ul.

Așa cum a arătat și anterior, prin contestația formulată, recurentul a solicitat, în temeiul art. 117 C. pr. fisc, și restituirea sumei de 128.620 RON, achitate de acesta prin chitanța seria TS2A nr. 5115146/6.07.2010, totodată, pentru perioada cuprinsă între 17.08.2010 și data restituirii efective, se solicită dobânda legală în materie fiscală

prevăzută de art. 124 alin. 2 raportat la art. 120 alin. 7 C. pr. fisc, având în vedere faptul că organul fiscal a refuzat nejustificat să dea curs cererii contestatorului de restituire din 2.07.2010, dobânzile curg la expirarea unui termen de 45 de zile de la data formulării cererii de restituire.

În acest sens, contestatorul recurent, susține că a suferit un prejudiciu și în perioada 2.07.2010 - 16.08.2010, când această sumă s-a aflat la dispoziția fiscalului. Pe cale de consecință, în temeiul art. 1 din Protocolul adițional nr. 1 la Convenția Europeană a Drepturilor Omului, solicită repararea prejudiciului cauzat prin obligarea fiscalului la plata dobânzii legale prevăzute de O.G. nr. 9/2000 pentru această perioadă.

Curtea având în vedere legalitatea și temeinicia Deciziei de soluționare a contestației nr. 192/13.09.20101 a **Y**, a deciziei de impunere nr. 1783/28.06.2010 și a raportului de inspecție fiscală nr. 1783/28.06.20101 ambele întocmite de către **Y**, urmează a considera corectă soluția instanței de fond care a respins cererea de obligare a acesteia la restituirea sumei de 128.620 Lei achitata prin chitanța seria TS2A nr.5115146/06.07.2010, obligarea la plata dobânzii legale în materie fiscală aferenta sumei de 128.620 lei de la data de 17.08. 20101 și până la data restituirii efective respectiv a dobânzii prevăzute de OG nr. 9/2000 pentru perioada 2.07.2010 - 16.08.2010 cu cheltuieli de judecată.

Se mai reține că în mod corect, instanța de fond a apreciat că în mod legal și temeinic organul fiscal a considerat că reclamantul este o persoană impozabilă în sensul art.127 din Codul fiscal și care, în perioada 27.03.2007-16.10.2008, a efectuat operațiuni care intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată, motiv pentru care a respins și cererea de restituire a sumei de 27.688 lei achitată cu OP 1/01.03.2010, în condițiile în care instanța a menținut în totalitate suma de mai sus, considerând-o ca datorată bugetului de stat.

Curtea cu argumentația precizată mai sus, având în vedere prevederile art.3112 Cod pr.civilă, constatând legalitatea și temeinicia sentinței recurate, apreciază că motivele de recurs invocate de recurent nu sunt fondate, urmează a respinge recursul declarat de **X** împotriva sentinței civile nr.11139 din 26 octombrie 2012, pronunțată în dosarul nr.690/117/2011* al Tribunalului Cluj, pe care o menține în întregime.

Fără cheltuieli de judecată

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:

Respinge recursul declarat de **X** împotriva sentinței civile nr.11139 din 26 octombrie 2012, pronunțată în dosarul nr.690/117/2011* al Tribunalului Cluj, pe care o menține în întregime.

Fără cheltuieli de judecată.

Decizia este irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 13.05.2013.

PREȘEDINTE
A. A. MARIN

JUDECĂTOR
S. L. RUS

JUDECĂTOR
V. GRUIA

GREFIER
M. V. GOIA