**ROMÂNIA**
CURTEA DE APEL CLUJ
SECȚIA A II-A CIVILĂ
DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
Dosar nr. 9886/117/2011

**DECIZIA CIVILĂ NR: 10242/2013**
Ședința publică din data de 28 octombrie 2013
Instanța constituită din:
PREȘEDINTE: S. L. R.
JUDECĂTORI: V. G.
R.-R. D.
GREFIER: M. V.-G.

Pe rol fiind pronunţarea hotărârii în cauza civilă privind recursurile declarate de recurenta- reclamantă **X** şi recurenta-pârâtă **Y** împotriva sentinţei civile nr.9965 din 10.06.2013, pronunţată în dosarul nr. 9886/117/2011 al Tribunalului Cluj, având ca obiect contestaţie act administrativ fiscal.

La apelul nominal, făcut în şedinţă publică, se constată lipsa părţilor litigante.

Procedura de citare este îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei, după care, se constată că mersul dezbaterilor şi susţinerile orale ale părţilor au fost consemnate în încheierea de şedinţă din data de 21 octombrie 2013, încheiere care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

**CURTEA**

Prin sentinţa civilă nr. 9965 din 10 iunie 2013 pronunţată în dosarul nr. 9886/117/2011 a Tribunalului Cluj s-a admis în parte cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta **X**, cu domiciliul procesual ales în C-N, în contradictoriu cu pârâta **Y**, cu sediul în C-N.

A fost anulată Decizia nr. 233/23.05.2011 privind soluţionarea contestaţiei reclamantei.

A fost anulată Decizia de impunere nr. 3431/1/27.01.2011 prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei; obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei.

A fost obligată pârâta la restituirea în favoarea reclamantei a sumei de 66.178 lei achitată.

A fost obligată pârâta la plata în favoarea reclamantei a sumei de 7.198,30 lei cu titlu de cheltuieli de judecată parţiale.

Pentru a hotărâ astfel, instanţa de fond a reţinut că prin acţiunea înregistrată pe rolul acestei instanţe la data de 22.11.2011, reclamanta **X** a solicitat că în contradictoriu cu pârâta **Y** să se dispună anularea Deciziei nr. 233/23.05.2011, anularea totală a obligaţiei de plată a TVA suplimentară în sumă de 66.178 lei, calculată ca fiind aferentă

operaţiunii de vânzare a unui teren agricol intravilan neconstruibil situat în localitatea Jucu de Mijloc, teren identificat cu c.f. 628, nr. cadastral 651, precum şi prin Titlu de proprietate nr. 3265/2153 în suprafaţă de 4.770 mp, imobil înstrăinat prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 1921/10.07.2008, anularea accesoriilor aferente in suma de 41.229 lei, obligarea intimatei; la restituirea sumei de 66.178 lei achitată în baza Deciziei contestate şi obligarea intimatei la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea acţiunii, reclamanta a arătat că prin Decizia nr. 233/23.05.2011 a **Y** s-a respins contestaţia formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată pentru TVA nr.3431/27.01.2011, contestaţie înregistrată sub nr 7687/22.02.2011.

Se mai arată că, organele de control au reţinut că reclamanta a derulat mai multe tranzacţii cu terenuri pe parcursul anului 2008, astfel încât, prin aplicarea retroactivă, adică pentru anul 2008, a prevederilor H.G. 1620/2009, s-a concluzionat că în luna februarie 2008 s-a depăşit plafonul de scutire de 35.000 EUR la plata TVA şi pe cale de consecinţă în primele zece zile ale lunii martie 2008, era obligatorie înregistrarea ca şi plătitor de TVA, iar începând cu luna aprilie 2008 trebuia calculat şi virat TVA pentru tranzacţiile cu terenuri construibile derulate după această dată.

Se mai susţine că, organele de control au pornit de la analizarea tranzacţiilor desfăşurate de reclamantă începând cu anul 2004 şi până la zi, prin prisma prevederilor H.G. 1620/2009, act normativ care instituie norme de stabilire a caracterului de continuitate a operaţiunilor desfăşurate de persoanele fizice cu bunuri proprii, în special terenuri şi construcţii.

Se arată că, aplicarea prevederilor H.G. 1620/2009 asupra analizării unor tranzacţii desfăşurate pe perioada 2004-2009, a fost justificată de către organele de control prin faptul că, până la data apariţiei acestui act normativ, nu au existat în fapt norme legale care să expliciteze în ce condiţii tranzacţiile desfăşurate de către persoanele fizice cu bunurile proprii ale acestora pot fi considerate ca având caracter de continuitate şi prin urmare ar trebui să fie supuse TVA începând cu un anumit moment dat.

Reclamanta mai arată că, decizia contestată în prezentul dosar este nelegală prin prisma textelor legale aplicate de organul fiscal şi al nerespectării principiului neretroactivităţii legii civile, întrucât hotărârea de guvern are aplicabilitate doar de la data publicării în Monitorul Oficial şi deci doar pentru viitor, respectiv începând cu 01.01.2010, potrivit principului neretroactivităţii legii civile. Din acest punct de vedere, este evident ca susţinerile organelor de control sunt total nefondate întrucât nu pot fi invocate prevederile unui act normativ apărut la sfârşitul anului 2009, asupra unor fapte şi evenimente derulate în perioada anilor 2005-2008.

Prin urmare, pentru perioada 2005-2008, în conformitate cu prevederile H.G. 1620/2009, nu se poate considera că reclamanta ar fi desfăşurat activităţi economice în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate depăşind plafonul de TVA în cursul lunii februarie 2008, cu obligativitatea înregistrării ca şi plătitor de TVA şi plata efectivă a acestui TVA începând cu luna aprilie 2008, aşa cum eronat au susţinut organele de control; pentru a motiva continuitatea activităţii de exploatare a bunurilor imobile, în concret a operaţiunilor de vânzare-cumpărare cu terenuri extravilane şi intravilane.

Trecând peste faptul că organele fiscale nu au invocat corect baza legală aplicabilă pentru justificarea continuităţii tranzacţiilor derulate cu terenuri şi clădiri în perioada 2005-2008, pe fondul situaţiei; analizate, pentru a fi cuprinsă în sfera de aplicare a TVA, reclamanta trebuia să se comporte ca o persoana impozabilă şi să desfăşoare activităţi economice.

Astfel, reclamanta susţine că decizia contestată este nelegală prin prisma datei de la care reclamanta ar fi trebuit să devină plătitor de TVA aferent tranzacţiilor imobiliare (doar în cazul în care s-ar constata continuitatea operaţiunilor); din moment ce nicăieri în Codul fiscal nu este cuprins nici un criteriu care să ne permită să stabilim cu exactitate momentul la care tranzacţiile desfăşurate au un caracter continuu, rezultă că nimeni nu poate să inventeze condiţii şi criterii în acest sens, fără a adaugă la lege. Iar adăugarea la lege este nelegală.

Mai arată reclamanta că decizia contestată este nelegală pentru greşita aplicare şi interpretare a caracterului de continuitate, raportat la situaţia de fapt a tranzacţiilor reclamantei, deoarece toate bunurile vândute în perioada 2004 -11.02.2008, respectiv până la vânzarea terenului de str. Vântului au fost tranzacţii cu bunuri imobiliare personale utilizate în scop personal, astfel încât potrivit art.127, alin.2, aceste tranzacţii nu constituie activitate economică, şi deci pentru acestea reclamanta nu are calitatea de persoană impozabilă în sensul taxei pe valoare adăugată.

Faptul că aceste bunuri au fost dobândite (fie prin schimb imobiliar, fie prin moştenire) cu mult timp înainte de a fi vândute, demonstrează că nu a existat în nici un caz intenţia de a desfăşura activităţi economice cu caracter de continuitate. Or, următoarea tranzacţie cu teren construibil a fost chiar tranzacţia din data de 10.07.2008, privind terenul din Jucu de Mijloc şi asupra căreia organele fiscale au calculat TVA. Reclamanta mai arată că tranzacţia pentru terenul asupra căruia s-a stabilit obligaţia de plată a TVA nu se înscrie în sfera de aplicabilitate a prev. 141, alin. 2, lit. F, Cod fiscal întrucât la momentul vânzării terenul în discuţie făcea parte din categoria celor arabile şi nu era scos din circuitul agricol, nefiind construibil.

Prin *întâmpinarea* formulată (filele 75-80), pârâta **Y** a solicitat respingerea acţiunii şi a arătat că prevederile H.G. nr. 1620/2009 nu sunt singurele invocate în cuprinsul actului de control prin care organul de inspecţie fiscală a stabilit calitatea de persoană impozabilă a reclamantei, alături de aceste prevederi fiind invocate și dispoziţiile art. 127 Cod fiscal, în baza cărora de fapt au fost ulterior enunţate cele ale H.G. nr. 1620/2009.

În speţă sunt incidente dispoziţiile art.127 alin. 1 și alin. 2 Cod fiscal, iar din cuprinsul Raportului de inspecţie fiscală rezultă că activitatea de vânzare de imobile a fost desfăşurată de către reclamanta încă din anul 2004, frecvența vânzărilor de imobile fiind însă diferită, cele mai multe tranzacţii înregistrându-se în anul 2008.

De asemenea, în cuprinsul acestuia rezultă faptul că în cursul anului 2008 **X** a autentificat la notar un număr de 15 contracte de vânzare-cumpărare, prin care aceasta a vândut imobile corporale, constând în apartament (1 contract) și terenuri (14 contracte) între care și un teren construibil în opinia organului de inspecţie fiscală, din care a încasat suma de 8.798.712 lei RON și 108.310 Euro.

În consecinţă, tranzacţiile în cauză nu pot considerate operaţiuni ocazionale având în vedere amploare tranzacţiilor efectuate în perioada supusă verificării, situaţie

în care se constată că activitatea de vânzări de imobile în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate a fost corect reţinută de către organul de control.

Se mai arată că, în fapt, la data de 11.02.2008 reclamanta, a vândut către S.C. G P I SRL, loc de casă la preţul de 1.773.950 euro, echivalentul sumei de 6.521.040 lei, operaţiunea intrând în sfera de aplicare a TVA, potrivit prevederilor art. 141 alin.2 lit.f din Legea nr. 571/2003.

Astfel, depăşindu-se plafon special de scutire de TVA, reclamanta avea obligaţia legala de a solicita înregistrarea sa ca plătitor de TVA până la data de 10.03.2008, astfel ca începând cu data 01.04.2008 aceasta să devină plătitoare de TVA.

Întrucât reclamanta nu și-a îndeplinit obligaţiile legale mai sus enunţate, aplicând prevederile art.153 alin 6 și 7 Cod fiscal, în mod corect a procedat organul de inspecţie fiscală la înregistrarea ca plătitor de TVA a petentei începând cu data de 01.04.2008.

În ceea ce priveşte susţinerile reclamantei potrivit cărora vânzările de imobile efectuate sunt scutite de TVA deoarece nu se refera la terenuri construibile, pârâta arată că aspectele subliniate de reclamanta nu sunt relevante întrucât, la momentul vânzării cât și anterior încă din anul 2004, terenul în cauză, se situa în intravilanul localităţii Jucu de Mijloc, aşa cum rezultă din adresa nr.42688/22.11.2010 a Primăriei Jucu.

La momentul vânzării sale terenul se situa în intravilanul localităţii Jucu de Mijloc, potrivit PUG reactualizat prin HCL nr. 18/2004 pe acest teren fiind permisă realizarea de construcţii, în condiţiile legii tocmai datorita situării sale în intravilanul localităţii.

În ceea ce priveşte susţinerea reclamantei referitoare la faptul că organele fiscale trebuiau să constate că potrivit art. 128 alin.7 din Codul fiscal, nu are loc o livrare de bunuri și nu se aplică TVA asupra tranzacţiilor derulate în anul 2008 cu persoane impozabile în sensul TVA, respectiv cu SC P T SRL, se arată că la data vânzării terenului, reclamanta nu era înregistrată ca plătitor de TVA nefiindu-i atribuit cod de înregistrare în scop de TVA, motiv pentru care nu se pune în discuţie transferul de active.

Din coroborarea dispoziţiilor legale incidente se desprinde cu claritate ideea potrivit căreia orice persoană fizică poate deveni persoana impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adăugata din Codul fiscal, în condiţiile în care aceasta desfăşoară activităţi economice de natura celor prevăzute la art. 127, alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activităţi.

Pârâta a mai arătat că, este lipsit de fundament legal și petitul formulat de reclamantă cu privire la aplicarea greşită a dispoziţiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere întrucât, acesta a aplicat regimul de scutire pe toată perioada supusă verificării, fără a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la finalizarea inspecţiei fiscale și în consecinţă nu are dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor achiziţionate.

Reclamanta **X** a formulat note scrise (filele 82-84), prin care a prezentat argumente de jurisprudenţă a Curţii Europene de Justiţie, interpelata în cazuri similare sau identice în două dosare conexate, CI80/2010 şi C181/2010, în care s-a pronunţat Hotărîrea Curţii (Camera a 2-a) din 15.09.2011.

În şedinţa publică din data de 11.06.2012, tribunalul a ***respins petitul de suspendare*** a executării actelor administrative contestate, fila 103.

În cauză, instanţa a administrat la solicitarea părţilor proba cu înscrisuri şi proba cu raportul de expertiză judiciară contabilă întocmit de exp. Cazac Maria (filele 120-145, 160-161).

***Analizând înscrisurile şi lucrările dosarului, instanţa a reţinut următoarele:***

Pe baza raportului de inspecţie fiscală întocmit (filele 51-56), **Y** a emis pe seama reclamantei **X** Decizia de impunere nr. 3431/27.01.2011 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală, prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei (filele 47-50).

Pentru aceasta, organul fiscal a constatat că la data de 11.02.2008 reclamanta a vândut către S.C. G. P. I. S.R.L. loc de casă , iar cu această ocazie a depăşit plafonul de scutire de 35.000 euro prevăzut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. întrucât în cursul anului 2008 au urmat şi alte vânzări de imobile, organul de control a considerat că tranzacţia nu este ocazională conform art. 127 alin. 1 şi 2 Cod fiscal şi pct. 3 alin. 1 din Normele metodologice, persoana fizică având obligaţia înregistrării în scopuri de taxă după această tranzacţie, începând cu data de 01.04.2008 devenind plătitoare de TVA.

Întrucât contribuabila nu şi-a îndeplinit obligaţia de înregistrare ca plătitor de TVA, iar în perioada februarie-octombrie 2008 a tranzacţionat o serie de terenuri, printre care şi un teren construibil, nescutit de taxă, s-a procedat la stabilirea în sarcina sa a diferenţei de TVA şi a accesoriilor.

Cu respectarea art. 205 şi urm. din Codul de procedură fiscală, reclamanta **X** a formulat contestaţie împotriva acestui act administrativ fiscal (filele 13-24), respinsă prin Decizia nr. 233/23.05.2011 a **Y** (filele 27-34), iar acum atacă în contenciosul administrativ decizia de soluţionare a contestaţiei.

***În fapt***, reclamanta **X** a desfăşurat următoarele tranzacţii imobiliare:

1. la data de 23.01.2004, a vândut o casă de cărămidă dobândită la 19.11.1995 prin schimb imobiliar, în valoare de 82.530 lei;
2. la data de 28.04.2005, a vândut o casă cu teren în localitatea Baciu, dobândită prin moştenire în cotă-parte de 1/4, la data de 10.07.2002, în valoare totală de 68.596 lei';
3. la data de 21.06.2007, a vândut un teren cu două case de vacanţă construite în anul 1993 şi finalizate în 1996, la valoarea de 963780 lei (tranzacţie scutită de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 571/2003);
4. la data de 26.10.2007, a vândut un apartament din Cluj-Napoca la valoarea de 935.200 lei, dobândit prin moştenire la data de 10.07.2002, conform certificatului de moştenitor nr.50/2002 (tranzacţie scutită de TVA);
5. la data de 11.02.2008, a vândut un teren pe str. Vântului, Cluj-Napoca, la preţul de 1.773.950 EUR; acest teren a fost achiziţionat la data de 16.11.2004. La acest moment, organele fiscale consideră că reclamanta ar fi depăşit plafonul de plătitor TVA de 35.000 EUR;
6. la data de 02.04.2008, s-au cumpărat două terenuri în extravilan, care s-au comasat şi s-au reparcelat în 54 de parcele, din care 20; de parcele s-au vândut la data de 17.06.2008 cu preţul de 751.520 lei, iar restul s-au vândut treptat, după data de 10.07.2008 (cele 13 tranzacţii încheiate sunt scutite de TVA);
7. la data de 10.07.2008, a vândut terenul agricol intravilan situat în localitatea Jucu de Mijloc, în valoare de 348.305 lei (partea de 1/2 cuvenită reclamantei).

Asupra acestei ultime tranzacţii s-a calculat şi imputat TVA de către organele fiscale, pe motiv că reclamanta ar fi avut calitatea de plătitor de TVA începând cu data de 01.04.2008 şi că tranzacţia derulată este supusă TVA întrucât este vorba de un teren construibil, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal.

Potrivit art. $125^1$ pct. 18 din Legea nr. 571/2003, ***persoana impozabilă*** este *„persoana fizică, grupul de persoane, instituţia publică, persoana juridică, precum şi orice entitate capabilă să desfăşoare o activitate economică"*, iar în conformitate cu dispoziţiile art. 127 alin. 1 şi 2, *„Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfăşoară, de o manieră independentă şi indiferent de loc, activităţi economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activităţi"; „În sensul prezentului titlu,* ***activităţile economice*** *cuprind activităţile producătorilor comercianţilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activităţile extractive, agricole şi activităţile profesiilor libere sau asimilate acestora.* ***De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate".***

Apoi, conform art. 152 alin. 1, 5 şi 6 din Codul fiscal, *„Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125*1 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabileşte la cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României la data aderării şi se rotunjeşte la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operaţiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepţia livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)" „Pentru persoana impozabilă nou-înfiinţată care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporţional cu perioada rămasă de la înfiinţare şi pană la sfârşitul anului, fracţiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă",* iar *„Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire şi a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) ori, după caz, la alin. (5)* ***trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA****, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depăşirii plafonului. Data atingerii sau depăşirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depăşit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligaţii privind taxa de plată şi accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153".*

Aşadar, o persoană fizică devine persoană impozabilă în sensul Codului fiscal dacă desfăşoară activităţi economice de natura celor prevăzute la art. 127 alin. 2, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activităţi.

Potrivit pct. 3 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice Normele metodologice, *„În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obţinerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuinţelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică,* ***cu excepţia situaţiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfăşurată în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate*** *în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal".*

Reclamanta **X** a susţinut că normele metodologice mai sus citate nu îi sunt aplicabile, o altfel de interpretare fiind de natură a afecta certitudinea impunerii şi securitatea juridică, care presupun norme juridice clare, fără a putea conduce la interpretări arbitrare, astfel încât contribuabilul să cunoască exact conduita fiscală pe care trebuie să o adopte.

Este adevărat că pct. 3 din Normele metodologice a fost modificat de pct. 4 al lit. E a art. I din H.G. nr. 1620/2009, publicată în Monitorul Oficial nr. 927 din 31 decembrie 2009 şi că doar în această formă se explicitează clar noţiunea de obţinere de venituri „cu caracter de continuitate".

Cu toate acestea, dispoziţiile legale în temeiul şi limitele cărora s-au adoptat normele de aplicare erau în vigoare în aceeaşi formă pe parcursul perioadei care ne interesează, art. 127 Cod fiscal nesuferind modificări.

Pe cale de consecinţă, modalitatea concretă de aplicare a legii revine spre interpretare organului fiscal, putând fi cenzurată de instanţa de contencios administrativ, prin raportare la normele şi jurisprudenţa comunitară incidente, dar nu se lăsa fără efecte o normă juridică în fiinţă.

Pe cale de consecinţă, ceea ce trebuie determinat este dacă tranzacţiile 2 0 imobiliare pe care le-a desfăşurat reclamanta constituie activitate economică de exploatare a bunurilor în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. 2 teza finală.

Această teză este identică cu art. 4 par. 2 din Directiva a 6-a privind armonizarea legislaţiei statelor membre în privinţa TVA (text preluat în prezent de Directiva nr.2006/112/CE privind sistemul comun de TVA).

Printr-o jurisprudenţă constantă, Curtea Europeană de Justiţie a decis că noţiunea de exploatare acoperă toate operaţiunile, fără a se lua în considerare forma lor juridică (Hotărârea din 4 decembrie 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec, p.I-4363, punctul 18), Hotărârea din 26 iunie 2003, KapHag (C-442/01, Rec, p. 1-6851, punctul 37), Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01 Rec, p I-4295, punctul 48) şi Hotărârea din 21 octombrie 2004, BBL (C-8/03, Rec, p. I-10157, punctul 36), aceeaşi instanţă statuând că *măsura în care o activitate constituie o activitate economică* în înţelesul reglementării privind taxa pe valoarea adăugată depinde de natura sa obiectivă, natură care trebuie determinată avându-se în vedere împrejurările exterioare concrete, ansamblul condiţiilor exploatării, chestiuni de fapt aflate la aprecierea suverană a instanţelor naţionale sesizate cu dezlegarea raportului litigios.

*Simpla exercitare a dreptului de proprietate* de către titularul acestuia nu poate fi considerată prin ea însăşi o activitate economică (Hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trans C-155/94 Rec, 1-3013, punctul 32). De asemenea, amploarea vânzărilor nu poate constitui un criteriu de distincţie între activităţile unui operator care acţionează cu titlu privat, care se situează în afara domeniului de aplicare al directivei TVA, şi cele ale unui operator ale cărui operaţiuni constituie o activitate economică.

Curtea a arătat că vânzări semnificative pot fi efectuate şi de operatori care acţionează cu titlu privat (cauza Wellcome Trans, punctul 37; cauza C-181/10, punctul 37).

În plus, este nerelevantă împrejurarea că anterior înstrăinării persoana interesată a procedat la împărţirea terenului în loturi în vederea obţinerii unui preţ total mai mare. Totodată, nici durata pe care se întind operaţiunile respective sau mărimea veniturilor

provenite din acestea nu este determinantă, totalitatea acestor împrejurări putându-se înscrie în cadrul gestiunii patrimoniului personal al persoanei interesate (Hotărârea Curţii din 15.09.2011 în cauzele conexate C-180/10, C-181/10, par. 38).

Conform unei jurisprudente constante a CEJ, noţiunea de exploatare, potrivit principiului neutralităţii sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, acoperă toate operaţiunile fără a se lua în considerare forma lor juridică. Cu toate acestea, *dacă bunul prin natura sa este susceptibil de a fi utilizat atât în scopuri economice, cât şi private,* ***ansamblul condiţiilor exploatării sale*** *se impune a fi analizat pentru a se determina dacă el este utilizat în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate.*

Prin prisma acestor clarificări jurisprudenţiale, urmează că organul fiscal trebuia să cerceteze dacă reclamanta a luat măsuri active de comercializare a imobilelor prin mobilizarea unor mijloace similare celor utilizate de un producător, de un comerciant sau un prestator de servicii în sensul reglementărilor din Directiva TVA.

Din actele administrative fiscale emise reiese, însă, că în analiza situaţiei fiscale a reclamantei s-a avut în vedere doar numărul tranzacţiilor imobiliare, care denotă - în opinia inspecţiei fiscale - continuitatea operaţiunilor economice derulate de reclamantă.

Or, acest criteriu nu este recunoscut de Curtea Europeană de Justiţie ca fiind de natură să încadreze operaţiunile în cele cu caracter de continuitate.

Numai practica efectivă a unui comerţ neautorizat reprezintă o situaţie de natură obiectivă care poate fundamenta concluzia că, prin vânzare, imobilele au fost exploatate în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, în timp ce încercarea unei persoane, atrasă de ocazii favorabile pentru a realiza un venit incidental se înscrie în cadrul gestiunii patrimoniului personal, putând fi considerată doar o simplă exercitare a dreptului de proprietate, şi aceasta chiar dacă o astfel de situaţie se perpetuează un timp mai îndelungat.

Decizia de impunere şi apoi cea de soluţionare a contestaţiei ar fi trebuit să indice elementele care atestă că tranzacţiile imobiliare au fost exercitate ca o profesie, că reclamanta a făcut din repetarea lor „ocupaţiunea vieţii sale", altfel spus că resursele existenţei sale izvorau dintr-un comerţ de fapt.

Pe lângă faptul că nu au fost indicate astfel de elemente, se notează şi faptul că prima tranzacţie raportat la care organul fiscal a apreciat că se impunea înregistrarea reclamantei în scopuri de TVA (cea din 11.02.2008) a vizat terenuri dobândite în cursul anului 2004, iar intervalul lung scurs până la vânzare sugerează că nu au fost cumpărate în scopul de a fi înstrăinate, ci pentru uzul personal.

Pe de altă parte, chiar dacă operaţiunea de vânzare imobil din data de 11.02.2008 ar fi luată în considerare, exp. Cazac Maria arată prin raportul de expertiză judiciară contabilă (filele 120-145, 160-161) că la acea dată nu exista caracterul de continuitate prevăzut de art. 127 alin. 2 din Codul fiscal pentru ca persoana fizică să devină persoană impozabilă, întrucât această tranzacţie a fost prima realizată în anul 2008, şi de aceea la data realizării avea un caracter ocazional. Organul fiscal confirmă că nu s-a ţinut cont de tranzacţiile derulate de reclamantă în anii anteriori, 2004-2007 (fila 153 verso).

Doar prin realizarea celei de-a doua tranzacţii de vânzare imobil, respectiv a celei din data de 17.06.2008, tranzacţie scutită de taxa pe valoare adăugată conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal, se poate aprecia că reclamanta **X** obţine venituri din

vânzarea proprietăţilor cu caracter de continuitate, desfăşurând astfel activităţi economice.

În urma efectuării acestei tranzacţii, reclamanta avea obligaţia de a solicita înregistrarea în scop de TVA până la data de 10.07.2008, conform art. 152 alin. 1 şi 6 şi art. 153 alin. 1 lit. b din Codul fiscal coroborate cu pct. 66 alin. 1 lit. c din H.G. nr. 44/2004, devenind plătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2008, ulterior, deci, momentului la care a avut loc tranzacţia pentru care s-a stabilit obligaţia de plată a TVA, respectiv 10.07.2008.

Validând această interpretare a expertului, instanţa reţine că pentru tranzacţiile efectuate până la data de 31.07.2008 reclamanta nu putea colecta TVA asupra preţului de vânzare stabilit în contractele de vânzare-cumpărare imobile, devenind plătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2008.

În fine, cât priveşte această tranzacţie, reclamanta susţine că este scutită de TVA, având ca obiect un teren care nu era construibil.

Potrivit art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal, *„Următoarele operaţiuni sunt, de asemenea, **scutite de taxă**: (...) f) livrarea de către orice persoană a unei construcţii, a unei părţi a acesteia si a terenului pe care este construită, precum si a oricărui alt teren.*

*Prin excepţie, **scutirea nu se aplică pentru livrarea** unei construcţii noi, a unei părţi a acesteia sau a **unui teren construibil**. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

*1. teren construibil reprezintă **orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcţii, conform legislaţiei în vigoare".***

Prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat la notar sub nr. 1921/10.07.2008, prin care reclamanta a vândut terenul se menţionează expres că *,,(...)Imobilul ce face obiectul prezentului contract este situat în intravilanul localităţii Jucu de Mijloc, aşa cum reiese din certificatul de atestare fiscală nr. 3 4947/09.07.2008 eliberat de Primăria Jucu şi din certificatul de atestare fiscală nr. 4495/23.06.2008 eliberat de Primăria Jucu".*

Or, potrivit anexei 2 la Legea nr. 50/1991 referitoare la definirea unor termeni de specialitate utilizaţi în cuprinsul legii, intravilanul localităţii este *„Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) şi cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcţii, organizate şi delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinaţie, **înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcţii**, în condiţiile legii".*

Astfel, pe terenurile situate în intravilanul unei localităţi se permite realizarea de construcţii în condiţiile legii, prin urmare aceste terenuri sunt construibile.

Reclamanta a ataşat adeverinţa nr. 1092/22.02.2010 eliberată de Primăria Jucu, din care reiese că terenul situat în localitatea Jucu de Mijloc, a avut la data de 10.07.2008 (data vânzării terenului) categoria de folosinţă de teren arabil, nu era scos din circuitul agricol, iar proprietarul nu a făcut demersuri în scopul schimbării destinaţiei acestuia. De asemenea, adresa nr. 7460/18.06.2010 emisă de Oficiul de Cadastru şi Publicitate Imobiliară Cluj confirmă faptul că terenul în discuţie nu a fost scos din circuitul agricol până la sfârşitul anului 2008.

Acestea înscrisuri, care demonstrează că reclamanta nu a demarat procedura pentru obţinerea tuturor avizelor şi aprobărilor necesare pentru realizarea propriu-zisă a

unei construcţii, nu sunt de natură a genera încadrarea terenului în categoria celor neconstruibile, calitatea de teren construibil, respectiv de teren pe care este permisă realizarea de construcţii fiind dobândită prin includerea terenului în intravilanul localităţii.

Această interpretare este confirmată de prevederile art. 4 din H.G. nr. 525/1996, conform *cărora „Autorizarea executării construcţiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcţii şi amenajări specifice localităţilor, cu respectarea condiţiilor impuse de lege şi de prezentul regulament".*

Astfel, teren intravilan agricol este teren construibil, unic aspect care interesează din punct de vedere fiscal şi indiferent dacă există sau sunt în lucru construcţii, aceasta depinzând de voinţa proprietarului.

Cu toate acestea, pentru considerentele anterioare, instanţa a apreciat că prezenta cerere este întemeiată şi, în temeiul art. 218 din Codul de procedură fiscală raportat la art. 18 din Legea nr. 554/2004, va dispune anularea Deciziei nr. 233/2011 privind soluţionarea contestaţiei şi a Deciziei de impunere nr. 3431/1/2011 prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei.

În temeiul art. 117 alin. 1 lit. a din Codul de procedură fiscală, pârâta a fost obligată la restituirea în favoarea reclamantei a sumei de 66.178 lei achitată.

În temeiul art. 274 din Codul de procedură civilă, pârâta căzută în pretenţii a fost obligată la plata în favoarea reclamantei a sumei de 7.198,30 lei cu titlu de cheltuieli de judecată, constând în contravaloarea taxei judiciare de timbru, timbrelor judiciare şi a onorariilor experţi achitate de societate (filele 114, 170, 171).

Reclamanta a solicitat şi acordarea onorariului avocaţial, însă nu a făcut dovada acestuia, deşi sarcina probei îi revenea conform art. 169 Cod civil şi art. 129 alin. 1 teza finală Cod de procedură civilă.

În acest sens, chitanţa nr. 189/28.04.2010 (fila 172) este emisă cu un an şi jumătate înainte de promovarea procesului, fiind mult anterioară şi datei la care s-a emis decizia de impunere contestată prin prezentul proces. Pe cale de consecinţă, este evident că nu poate să ateste plata serviciilor avocaţiale prestate de avocat în vederea desfăşurării prezentului proces.

Pe de altă parte, factura nr. 648/27.10.2011 (fila 173) nu este însoţită de dovada achitării sumei de 3.565 lei, simpla menţiune a avocatului că s-a achitat prin ordin de plată nefiind suficientă în acest sens.

Recurentul-pârât **Y** a declarat recurs în cauză, solicitând admiterea acestuia, modificarea hotărârii judecătoreşti pronunţate, în sensul respingerii acţiunii formulata de reclamanta cu consecinţa menţinerii deciziei nr.233/23.05.2011 emisa de instituţia noastră si implicit a deciziei impunere nr.3.431/27.01.2011 întocmita de Activitatea de inspecţie fiscala din cadrul instituţiei noastre, cu consecinţa înlăturării obligaţiei de restituire a sumei in cuantum de 66.178 lei, si a cheltuielilor de judecata in cuantum de 7.198,30 lei.

Critica hotărârea pronunţata de prima instanţa sub aspectul prevederilor art. 304 pct. pct.7, 8 si 9 din Codul de procedura civila.

În dezvoltarea motivelor de recurs se arată că prin sentinţa criticata instanţa de fond, aplica în mod eronat dispoziţiile legale cu caracter special incidente în cauza, ca urmare a unei interpretări greşite in dezacord cu normele legale cu caracter special și imperativ care reglementează noţiunea de persoana impozabilă.

Astfel, pentru a pronunţa aceasta soluţie Tribunalul Cluj cu toate ca retine faptul ca "pe parcursul perioadei care ne interesează art. 127 din Codul fiscal nu a suferit modificări în legislaţia naţională, în baza unei jurisprudenţe constante a CEJ organul fiscal ar fi trebuit să cerceteze dacă reclamanta-intimată a luat măsuri active de comercializare a imobilelor prin mobilizarea unor mijloace similare celor utilizate de un producător, de un comerciant sau un prestator de servicii în sensul reglementărilor din Directiva TVA."

În continuare, instanţa de fond consideră că din actele administrative emise de instituţia recurentă reiese că la analiza situaţiei fiscale a reclamantei s-a avut în vedere doar numărul de tranzacţii imobiliare, criteriu care nu este recunoscut de Curtea Europeana de Justiţie ca fiind de natură să încadreze operaţiunile în cele cu caracter de continuitate, întrucât numai practicarea efectivă a unui comerţ neautorizat reprezintă o situaţie de natură obiectivă care poate fundamenta concluzia că prin vânzare, imobilele au fost exploatate în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, făcând de asemenea referire în justificarea acestor consideraţii la o serie de hotărârii ale Curţii Europene care nu au însă aplicabilitate în cauza de față, înlăturând astfel fără nici o justificare temeinica apărările formulate de instituţia recurentă.

Instanţa de fond a pronunţat o soluţie profund nelegala în condiţiile în care având în vedere amploarea tranzacţiilor efectuate, organele de inspecţie fiscală au constatat că acestea reprezintă operaţiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugata în conformitate cu prevederile art. 126-127 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal aplicabile în perioada în discuţie, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Astfel, Tribunalul Cluj a înlăturat în mod nejustificat incidenţa prevederilor mai sus menţionate în condiţiile în care hotărârile pronunţate de Curtea Europeana a Dreptului Omului, nu pot fi considerate ca un temei de drept pentru admiterea acţiunii, daca prin aceasta soluţie sunt lezate drepturile și interesele legitime ale altor persoane.

În acest sens, se menţionează că așa cum de altfel rezultă din însăşi Jurisprudenta Curţii Europene a Drepturilor Omului, calificarea juridica a acţiunilor formulate în justiţie se face de judecătorul cauzei după regulile prevăzute de dispoziţiile procesuale civile aparţinând dreptului intern și nu în raport cu jurisprudența unei instanţe.

Totodată, jurisprudenta Curţii Europene a Drepturilor Omului nu poate constituii prin ea insăși, temei de drept a unei acţiuni în justiţie, fiind necesar ca prin acţiune să se invoce care anume din drepturile prevăzute de Convenţie a fost încălcat, în ce anume constă încălcarea precum și care anume lege internă se impune a fi înlăturată în aplicarea art. 20 alin (2) din Constituţia României, "dacă există neconcordanţe între pactele şi tratatele privitoare la drepturile fundamentale ale omului, la care România este parte, şi legile interne, au prioritate reglementările internaţionale, cu excepţia cazului în care Constituţia sau legile interne conţin dispoziţii mai favorabile.", justificat de faptul ca prin dispoziţiile sale în tot sau în parte, contravine drepturilor statuate prin Convenţie, astfel cum acestea sunt interpretate în jurisprudența Curţii.

Prin urmare, în opinia recurentei, cu prea multă uşurinţa instanţa de fond a înlăturat prevederile cu caracter special incidente în cauză, în pofida principiul general de drept specialia generalibus derogant, făcând o aplicaţie greşita a art. 6 alin. l din

CEDO acestuia, încălcând astfel prevederile art. 1 din Protocolul adiţional nr. l la Convenţie, prin neplata la bugetul general consolidat fiind lezat bugetul general consolidat al statului.

În speţă nu se pune problema retroactivităţii prevederilor O.U.G. 190/2009 aşa cum a susţinut în fața instanţei de fond reclamanta în condiţiile în care anterior apariţiei acestui act normativ existau prevederi legale exprese care reglementau în detaliu și explicitau situaţiile în care o persoană devine plătitor de TVA, la care se va face referire în continuare în expunerea ce urmează:

Pentru deplina edificare au fost redate dispoziţiile legale în vigoare la momentul efectuării operaţiunilor, înlăturate de către instanţa de fond: astfel, "Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfăşoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activităţi economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activităţi."

Se mai arată că sunt relevante și prevederile art.125[1], alin.l, pct. 18 din actul normativ menţionat mai sus, referitor la definirea noţiunii: de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, care stipulează în mod expres faptul că: "(1) în sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificaţii: 18. persoana impozabilă are înţelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituţia publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfăşoare o activitate economică".

Prin urmare, susţinerile reclamantei potrivit cărora nu face parte din categoria persoanelor impozabile este lipsită de fundament legal, din moment ce din coroborarea dispoziţiilor legale mai sus citate, se desprinde cu claritate ideea potrivit căreia orice persoană fizică poate deveni persoană impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adăugata din Codul fiscal, în condiţiile în care aceasta desfăşoară activităţi economice de natura celor prevăzute la art. 127, alin. (2), ORICARE AR FI SCOPUL SAU REZULTATUL ACESTEI ACTIVITĂŢI.

Prevederile art. 127 alin.2 din Codul fiscal au fost explicitate prin Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în forma aplicabilă în perioada în discuţie, potrivit cărora: „2. Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, obţinerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuinţelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale".

Dupa data de 01.01.2007, prevederile pct. 3, alin. (1), Titlul VI, din actul normativ mai sus menţionat, arata ca: „3. In sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, obţinerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuinţelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu excepţia situaţiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfăşurata in scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art.127 alin. (2) din Codul fiscal."

În mod firesc în temeiul prevederilor legale citate mai sus, având în vedere că reclamanta-intimată a depăşit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată, organele de control au constatat că aveau obligaţia de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depăşirii plafonului (sfârşitul lunii în care plafonul a fost depăşit, aspect reţinut în cadrul raportului de expertiza contabilă administrat în cauză.)

În consecinţă, prin completarea adusă Codului Fiscal prin O.U.G. nr. 109/2009, cu art. 127 alin $2^1$, nu se modifică Codul Fiscal, acesta face numai trimitere la norme unde pentru o înţelegere mai completă a calităţii de persoana impozabilă sunt prezentate exemple de persoane fizice care devin persoane impozabile ca urmare a desfăşurării de activităţi cu caracter de continuitate.

Astfel, art. 127 alin. $2^1$ prevede "Situaţiile in care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme", ca urmare nu se pune problema aplicării retroactive a unor prevederi referitoare la calitatea de persoana impozabila .

În continuare, se învederează că într-o speţă similară, prin Decizia civilă nr.5.439/19.12.2012 ICCJ pronunţată în dosar nr.319/33/2011 a respins recursul formulat de recurenții-reclamanți T. A. si T. E. împotriva sentinţei civile nr.637/2011 a Curţii de Apel Cluj-Sectia a 11-a Civilă, de contencios Administrativ Fiscal ca nefondat.

Instanţele care s-au pronunţat asupra acestei cererii de chemare în judecată au reţinut în mod corect faptul că în jurisprudența Curţii de Justiţie Europene-cauzele conexate 180/10-hotararea din 15.09.2011 s-a statuat că dacă persoana ia măsuri active prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producător, de un comerciant sau prestator de servicii această persoană trebuie considerată că exercită o activitate economică, supusă TVA.

Recurenta mai arată că, aşa cum s-a menţionat anterior obligaţia înregistrării și plăţii TVA nu a fost instituită în anul 2010 întrucât, legislaţia naţională în materie de TVA referitor la calitatea de persoană impozabilă a persoanelor fizice care desfăşoară activităţi cu caracter de continuitate a intrat în vigoare conform Codului Fiscal începând cu data de 1 ianuarie 2004 și a rămas în continuare în vigoare ca urmare a armonizării Codului fiscal cu legislaţia europeană și ca "...constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate".

Prin completarea adusă Codului Fiscal prin O.U.G. nr. 109/2009, cu art. 127 alin $2^1$, nu se modifică Codul Fiscal, acesta face numai trimitere la norme unde pentru o înţelegere mai completă a calităţii de persoană impozabilă sunt prezentate exemple de persoane fizice care devin persoane impozabile ca urmare a desfăşurării de activităţi cu caracter de continuitate.

Astfel, art. 127 alin. $2^1$ prevede "Situaţiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme ."

În sensul Directivei a şasea și Directivei 2006/112/CE, recurentă consideră că dispoziţiile acesteia transpuse în Codul fiscal formează convingerea fermă privind obligaţiile încălcate de reclamantă-intimată.

Astfel, potrivit articolului 9 din Directiva 2006/112/CE "Persoană impozabilă" înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfăşoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activităţii respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianţilor sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activităţile miniere şi agricole şi activităţile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată „activitate economică". Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică."

Potrivit art. 12 din Directiva 2006/112/CE,

"Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operaţiune legată de activităţile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf şi, în special, una dintre următoarele operaţiuni: (a) livrarea unei clădiri sau a unor părţi ale unei clădiri şi a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări; (b)livrarea de terenuri construibile.

(2) în sensul alineatului (1) litera (a), „clădire" înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

Statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a criteriului prevăzut la alineatul (1) litera (a) în cazul transformărilor de clădiri şi pot stabili definiţia noţiunii de „teren pe care se află o clădire".

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcţiei şi data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări şi data următoarei livrări, cu condiţia ca perioadele respective să nu depăşească cinci ani şi, respectiv, doi ani.

În sensul alineatului (1) litera (b), „teren construibil" înseamnă orice teren neamenajat sau amenajat, definit ca atare de statele membre."

Se arată că, în aceste condiţii se creează posibilitatea pe care statele membre o pot valorifica in mod diferit, ca în legislaţia naţională a lor să reglementeze aspecte concrete referitor la conceptul de activităţi economice.

Tot o prerogativa a statelor semnatare este și reglementarea modalităţii în care persoanele care nu au respectat prevederile legale incidente, în baza cărora au fost considerate persoane impozabile au posibilitatea dreptului de deducere a TVA, situaţie în care sunt corecte și apărările noastre legate de imposibilitatea dreptului de deducere a TVA.

Recurenta mai arată că, această chestiune a fost reglementata de legiuitor în mod expres prin prevederile art.1471 din Codul fiscal, care trebuie corelate cu Normele metodologice de aplicare a acestuia, care prevede că, :„Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeaşi perioadă, a luat naştere şi poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145- 147.

În situaţia în care nu sunt îndeplinite condiţiile şi formalităţile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă îşi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiţii şi formalităţi sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naştere dreptul de deducere.

Potrivit pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal: „Prevederile art. 147M alin.2 şi 3 din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile şi ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziţii era exigibilă în perioada supusă inspecţiei fiscale.

În aplicarea art. 1471 alin.3 din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoţită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere,

faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naştere."

Se susţine că în aceste condiţii, autoritatea fiscala a procedat în mod legal atunci când nu a recunoscut și nu a acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achiziţiilor efectuate, in perioada supusa controlului.

Nu în ultimul rând se arată că, potrivit art. 152, pct. 62 alin.2 lit. a) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal "în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecţie fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea şi data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă.

În fapt, contribuabilul are dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau ulterior TVA aferentă achiziţiilor realizate.

Recurenta mai arată că dacă ar împărtăşit optica instanţei de fond, ar apare firesc întrebarea care este diferenţa între un contribuabil de bună credinţă, care a respectat legislaţia în vigoare, s-a înregistrat în termenul legal ca plătitor de TVA, cu toate obligaţiile ce decurg din aceasta, și un contribuabil ca și cazul recurenţilor, care a eludat complet legislaţia fiscală, iar în cazul în care activitatea acestuia va face obiectul unei inspecţii fiscale va fi tratat din punct de vedere a exercitării dreptului de deducere la fel ca și contribuabilul din prima categorie.

Recurenta susţine că Tribunalul Cluj a reţinut în mod greşit și aspectul legat de împrejurarea legata de lipsa de "continuitate" a activităţii reclamantei datorită faptului că operaţiunea de vânzare a imobilului prin contractul autentificat la notar sub nr. 1.921/10.07.2008 nu poate fi luata în considerare în condiţiile în care la momentul înstrăinării sale acesta făcea parte din categoria terenurilor arabile, nefiind scos din circuitul civil întrucât intimata-reclamantă nu a făcut demersuri pentru obţinerea avizelor, respectiv aprobării pentru realizarea propriu-zisă a unor construcţii.

În opinia recurentei este evident faptul că instanţa de fond a analizat această chestiune fără a ţine seama de normele legale incidente la care a făcut referire în mod expres în cuprinsul apărării formulate de pârâtă.

Se mai critică soluţia şi prin aceea că, instanţa de fond a împărtăşit optica prezentata de expertul desemnat de instanţa de judecata în POFIDA UNOR PREVEDERI LEGALE EXPRESE, interpretând în mod eronat și discriminatoriu conţinutul acestora, aspectele reţinute de instanţa nu sunt relevante întrucât, la momentul vânzării cat și anterior încă din anul 2004, terenul în cauză, se situa în intravilanul localităţii Jucu de Mijloc, aşa cum rezultă din adresa nr.42688/22.11.2010 a Primăriei Jucu, astfel : "Terenul situat în localitatea Jucu de Mijloc, identificat în CF nr. 628 Jucu, cadastral 651 ... se află în intravilanul localităţii începând din anul 2004, odată cu aprobarea PUG reactualizat prin HCL nr. 18/2004" .

Se învederează instanţei de control judiciar şi faptul că, categoria din care fac parte terenurile nu se stabileşte în funcţie de demersurile întreprinse de proprietari, ci prin acte (HCL) emise de autorităţile abilitate aşa cum am menţionat anterior.

În acest sens se face referire la dispoziţiile art.23 alin. l al Legii nr.50/ 1991, în vigoare la momentul vânzării, text legal care stipulează în mod expres următoarele: "intravilanul localităţilor se stabileşte prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii." iar potrivit anexei 2 din aceeaşi Lege, referitor la DEFINIREA unor termeni de specialitate utilizaţi în cuprinsul legii se arata că: "Intravilanul localităţii - Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) şi cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcţii, organizate şi delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinaţie, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcţii, în condiţiile legii. "

Prin urmare, nu este necesar ca la momentul realizării vânzării pe terenul respectiv sa EXISTE sau sa fie întreprinse demersurile pentru realizarea de construcţii.

Se învederează onoratei instanţe faptul ca prin contestaţia depusă pe calea procedurii prealabile chiar reclamanta susţine că "...dacă la momentul vânzării terenurilor în discuţie se puteau executa construcţii, adică terenurile erau construibile la acel moment, numai atunci ar fi trebuit să se aplice TVA asupra valorii tranzacţiilor ".

În fapt, aşa cum s-a arătat anterior la momentul vânzării sale terenul se situa în intravilanul localităţii Jucu de Mijloc, potrivit PUG reactualizat prin HCL nr. 18/2004 pe acest teren fiind permisă realizarea de construcţii, în condiţiile legii tocmai datorită situării sale în intravilanul localităţii, fiind lipsit de relevanță juridică faptul că demersuri legale pt. obţinerea de autorizaţiile și avizelor necesare pentru realizarea de construcţii au fost demarate la finele anului 2008.

Instanţa de fond interpretează in mod greşit si prevederile la care s-a făcut referire in apărare respectiv, art.57 ale Ordinului nr. 1430/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.50/1991 unde la alineatul 2 se arată cât se poate de clar că:

"Terenurile pentru construcţii sunt cuprinse în intravilanul localităţilor și în funcţie de destinaţie și utilizare pot fi:

a) terenuri ocupate [...],b)terenuri libere - terenurile fara construcţii de orice fel, inclusiv amenajările aferente, c) terenuri aparent libere [...]".
b) în categoria terenurilor libere, adică a terenurilor fără construcţii de orice fel intră și terenurile arabile, prin urmare terenul arabil înscris în CF 628 nr.cadastral 651 situat în intravilanul localităţii Jucu de Mijloc, vândut de petenta porivit Contractului de vânzare cumparare-autentificat la notar sub nr. 1921/10.07.2008 reprezintă un teren pentru construcţii, respectiv un teren construibil.

Recurenta consideră că, important de reţinut este faptul că pe terenurile situate în intravilanul unei localităţi se permite realizarea de construcţii în condiţiile legii, prin urmare aceste terenuri sunt construibile.

Permisiunea realizării de construcţii într-o anumită zonă, sau teren, respectiv decizia prin care se hotărăşte că o zonă este construibilă, se ia mai întâi de către Consiliile locale odată cu adoptarea Hotărârilor prin care sunt aprobate planurile generale de urbanism - PUG nefiind lăsată la latitudinea proprietarilor.

Includerea unor terenuri în intravilanul unei localităţii presupune mai întâi existența unui plan urbanistic general PUG, sau ulterior a unor planuri urbanistice zonale (PUZ) care sunt integrate în planul urbanistic general.

Prin urmare, înainte de a se realiza o construcţie într-o zonă sau pe un teren, trebuie mai întâi ca prin planul urbanistic general să se permită realizarea de construcţii respectiv ca zona sau terenul în cauza să fie construibil.

Bineînţeles, că expresia "realizarea de construcţii in condiţiile legii" presupune efectuarea demersurilor pentru obţinerea tuturor avizelor și aprobărilor necesare autorizării unei construcţii, care includ între altele obţinerea certificatului de urbanism, scoaterea terenurilor din circuitul agricol, realizarea proiectului de construcţii cu toate aprobările și avizele necesare precum și multe altele, însă toate aceste avize nu se obţin decât ulterior includerii prin PUG sau PUZ a terenului în intravilanul localităţii, pe baza faptului că zona în care se află terenul respectiv, este construibilă.

Prin urmare, faptul că la momentul sau, până la momentul vânzării, intimata-reclamantă nu a iniţiat nici un demers pentru scoaterea din circuitul agricol a terenului situat în intravilanul localităţii Jucu de Mijloc, nu înseamnă că acest teren nu este construibil, calitatea de teren construibil, respectiv de teren pe care este permisă realizarea de construcţii, fiind dobândită prin includerea acestuia în intravilanul localităţii începând din anul 2004, odată cu aprobarea PUG reactualizat prin HCL nr. 18/2004.

În fapt, Tribunalul Cluj, prin soluţia pronunţată şi criticată de pârâtă, împărtăşeşte optica reclamantei potrivit căreia numai începând cu anul 2009, în urma H.G. nr. 1618/2008 caracterul construibil al unui teren rezulta din certificatul de urbanism sau din alte documente .

Această interpretare este greşită, având în vedere prevederile art. 6 al Legii nr.50/1991, în vigoare la momentul vânzării terenului în cauză care precizează că: "certificatul de urbanism este actul de informare prin care autorităţile prevăzute la art.4. în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice şi ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate şi aprobate potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic şi tehnic al terenurilor şi construcţiilor existente la data solicitării şi stabilesc cerinţele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcţie de specificul amplasamentului, precum şi lista cuprinzând avizele şi acordurile legale, necesare în vederea autorizării."

Prin urmare, certificatul de urbanism fiind doar un act de informare, calitatea de construibil se acordă terenului de către autorităţi, prin includerea acestuia în intravilanul localităţii, potrivit planurilor urbanistice .

Cu toate acestea, Tribunalul Cluj împărtăşeşte optica intimatei-reclamante deşi este evident faptul că nu proprietarul terenului este cel care ia decizia în privinţa faptului dacă un teren este sau nu construibil.

Această decizie de încadrare în categoria terenurilor construibile luată de autorităţi, fară consultarea proprietarilor de terenuri, prin planurile generale de urbanism-PUG se materializează prin includerea respectivelor terenuri în intravilanul localităţii.

În final, se subliniază ca instanţa de fond a soluţionat în mod greşit și aspectul legat de restituirea sumei în cuantum de 66.178 lei întrucât cu instituţia noastră nu a fost comunicată dovada achitării acesteia, precum și a cheltuielilor de judecată într-un cuantum exagerat.

Această sumă este într-un cuantum exagerat prin raportare la obiectul şi complexitatea cauzei, precum și de durata litigiului, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art. 274 alin. 3 din Codul de procedura civilă vă rugăm să-l reduceţi într-un cuantum pe care îl veți aprecia ca rezonabil, în condiţiile în care nu se poate spune faptul că concluziile raportului de expertiză administrat în cauză au fost avute în vedere la pronunţarea soluţiei de către instanţa de judecată.

**În cauză a mai declarat recurs recurenta-reclamantă X** solicitând admiterea acestuia, modificarea hotărârii atacate şi rejudecând cauza, pronunţarea unei noi hotărâri prin care să se dispună admiterea în totalitate a acţiunii, în sensul obligării intimatei la plata cheltuielilor de judecată integrale, respectiv a onorariului de avocat în întregime.

În dezvoltarea motivelor de recurs se arată că, decizia este neîntemeiată sub aspectul înlăturării în tot a obligaţiei de plată a onorariului de avocat, în contradictoriu cu pârâtă **Y**, deoarece la dosar s-au depus înscrisurile necesare pentru dovada efectuării acestor cheltuieli de către reclamantă, demersurile de asistenţă juridică şi reprezentare a reclamantei fiind începute încă din faza procedurilor administrative, anterioare formulării acţiunii în instanţa.

În privinţa respingerii cheltuielilor, pe motiv că lipseşte dovada achitării sumei de 3.565 lei, apreciem că instanţa a descalificat în mod neîntemeiat, certificarea beneficiarului plăţii, biroul de avocatură care a reprezentat interesele reclamantei în prezentul dosar, prin care s-a confirmat încasarea sumei.

Aceasta cu atât mai mult cu cât prev. Legii nr. 50/1995 stabilesc dreptul avocaţilor de a certifica spre conformitate, actele care consfinţesc identitatea şi consimţământul părţilor sau data încheierii actului - ca atare, certificarea avocatului în sensul că suma pretinsă cu titlu de onorariu de avocat a fost încasată real de beneficiarul plătii, trebuia să înlăture orice îndoială cu privire la realitatea plăţii, Pentru înlăturarea oricăror dubii, depunem alăturat copia contractului de asistenţă juridică şi dovada de plată - extras cont pentru suma pretinsă.

Referitor la chitanţa nr. 189/28.04.2010, despre care instanţa a constatat că este emisă cu un an şi jumătate înainte de promovarea procesului, facem menţiunea că această chitanţă s-a emis în considerarea mandatului de asistenţa juridică şi reprezentare, acordat de către acelaşi avocat reclamantei, în procedura inspecţiei fiscale şi a contestaţiei administrative. Raportat la data chitanţei, se observă din cuprinsul Raportului de inspecţie fiscală nr. 17336/10.05.2010, că avizul de inspecţie fiscală a fost emis sub nr 3269/PF1/14.12.2009, comunicat la 18.12.2009 reclamantei, iar inspecţia a început în 16.04.2010. Ca atare, mandatul de asistare a persoanei supuse inspecţiei fiscale a fost acordat între data comunicării avizului şi data începerii efective a inspecţiei, respectiv la 22.02.2010, aşa cum o dovedeşte contractul de asistenţă juridică încheiat în acest sens, anexat prezentului înscris.

Reclamanta-recurentă **X** a depus întâmpinare la recursul **Y**, solicitând respingerea recursului, cu consecinţa menţinerii hotărârii atacate ca fiind legală şi temeinică.

În fapt, prin Sentinţa civilă nr. 9965/2013, Tribunalul Cluj a admis pe fond contestaţia fiscală formulată de către subsemnata contestatoare, împotriva Deciziei nr. 233/23.05.2011 a **Y**, respectiv împotriva Deciziei de impunere privind obligaţiile fiscale

suplimentare de plată pentru TVA nr. 3431/27.01.2011, contestaţie înregistrată sub nr. 7687/22.02.2011.

În considerentele hotărârii, prima instanţă a analizat aplicabilitatea TVA la operaţiunile de înstrăinare de bunuri imobile, realizate de către contestatoare în intervalul 2004-2008, prin prisma prev. art. 1251 , pc. 18, art. 127, alin. 1 şi 2, Legea nr. 571/2003, cu coroborarea Directiva a 6-a privind armonizarea legislaţiei statelor membre în privinţa TVA, dar şi prin analizarea supunerii operaţiunilor de vînzare încheiate de către reclamantă, sferei de TVA, prin prisma deciziilor pronunţate de Curtea Europeană de Justiţiei, în această materie.

A mai analizat prima instanţă, aplicabilitatea prevederilor art. 152, alin. 1 şi 6 şi art. „53, alin. 1, lit. b, Cod fiscal, pc. 66, alin. 1, lit. c, H.G. 44/2004, în sensul stabilirii datei de la care reclamanta a devenit plătitor de TVA, prin raportare la tranzacţiile ce au făcut obiect al inspecţiei fiscale, stabilind că această dată este 01.08.2008.

Împotriva sentinţei, a declarat recurs **Y**, criticând hotărârea în esenţă pentru următoarele considerente: -prima instanţă ar fi interpretat greşit legea, în dezacord cu normele legale cu caracter special şi imperativ care reglementează noţiunea de persoană impozabilă; deciziile C.E.J. invocate de sentinţa de fond nu ar avea aplicabilitate în cauza de faţă şi nu pot fi considerate temei de drept pentru admiterea acţiunii, dacă prin această soluţie sunt lezate drepturile şi interesele legitime ale altor persoane; în cadrul contestaţiei, şi în cadrul sentinţei, nu se indică dreptul prevăzut de Convenţia Europeană a Drepturilor Omului, încălcat în speţă şi în ce anume ar consta încălcarea, respectiv care lege internă se impune a fi înlăturată în aplicarea art. 20 alin. 2 Constituţia României; nu se pune problema retroactivităţii prev. O.U.G. 190/2009 referitoare la persoana impozabilă, aşa cum ar fi susţinut reclamanta, cu atât mai mult cu cât definiţia art. 9 din Directiva 2006/112/CE defineşte noţiunea de "persoană impozabilă"; s-a criticat stabilirea caracterului de continuitate, aşa cum a statuat prima instanţă, cu referire la contractul autentificat sub nr. 1921/10.07.2008, prin care contestatoarea a înstrăinat un teren din loc. Jucu de Mijloc, dar şi caracterul de teren construibil al acestui teren; s-a criticat dispoziţia primei instanţe în sensul de restituire a sumei de 66.1787 lei în favoarea contestatoare, pe motiv că recurenta nu ar avea dovada achitării acestei sume; s-a criticat dispoziţia privind obligarea intimatei - recurente la plata cheltuielilor de judecată, pe motiv că sumele dispuse ar fi prea mari, iar instanţa nu a avut în vedere concluziile raportului de expertiză.

Se apreciază că motivele de recurs formulate de către pârâta - recurentă sunt nelegale și neîntemeiate, după cum urmează:

În ce priveşte pretinsa aplicare greşită a legii, în raport de noţiunea de "persoană impozabilă", în opinia noastră, singurul participant în acest dosar care tinde la a interpreta şi a aplica greşit legea, este organul fiscal recurent. Astfel, prima instanţă a pus în practică prev. art. 127, alin. 1, 2, Cod fiscal, nu prin prisma modificărilor în timp ale prevederilor legale citate, ci prin prisma definiţiei "persoanei impozabile", aşa cum reiese aceasta din legea internă, dar şi prin coroborare cu Directiva 6 privind TVA , respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun de TVA.

De esenţă în definirea "persoanei impozabile" a fost stabilirea dacă şi în ce măsura tranzacţiile încheiate în perioada 2004 - 2008 de către reclamantă, sânt operaţiuni care să constituie activitate economică, ţinându-se seama de împrejurările

exterioare concrete şi ansamblul condiţiilor exploatării, aşa cum au statuat instanţele C.E.J. în deciziile pronunţate în materia TVA şi de care prima instanţă a ţinut seama.

Ca atare, nu există nici o interpretare greşită a vreunei dispoziţii legale, fie interne, fie europene, în cadrul hotărârii de fond. Dimpotrivă, prima instanţă a statuat că organul fiscal a analizat lacunar caracterul de „activitate economică" raportat la tranzacţiile în speţă, prin prisma restrânsă a numărului tranzacţiilor imobiliare, fără să cerceteze şi să stabilească dacă reclamanta a luat măsuri active de comercializare a imobilelor prin mobilizarea unor mijloace similare celor utilizate de un producător, comerciant sau prestator de servicii în sensul reglementărilor din Directiva TVA.

În condiţiile în care CEJ nu consideră numărul tranzacţiilor încheiate de o persoană, ca un criteriu de stabilire a continuităţii operaţiunii, de natură a atrage caracter economic şi de a încadra autorul operaţiunii, ca fiind persoană impozabilă, în mod corect a statuat şi prima instanţă că operaţiunile de înstrăinare realizate de reclamantă nu au un asemenea caracter şi că reclamanta nu îndeplinea condiţia de persoană impozabilă sub aspectul TVA.

Se mai arată că, în cadrul motivelor de recurenta nu critică analiza realizată de prima instanţă, sub aspectul identificării criteriului unic folosit de organul fiscal, până la emiterea deciziilor contestate, pentru a stabili dacă şi în ce măsură operaţiunile erau taxabile cu TVA. Nu se aduce nici o critică în sensul de a se combate argumentul instanţei de fond, cu privire la criteriul numărului tranzacţiilor, aşa cum acesta a fost folosit în mod limitat şi exclusiv de către organul fiscal pentru a stabili obligaţii de plată a TVA. Singura critică adusă oarecum în acest sens, ar fi nemulţumirea recurentei cu privire la invocarea jurisprudenţei CEDO, despre care aceasta arată că nu poate constitui prm ea însăşi temei de drept al unei acţiuni.

Ori, hotărârea primei instanţe face referire la o practică bogată a Curţii Europene de Justiţie în materia aplicabilităţii taxei pe valoare adăugată, nicidecum la o jurisprudenţa CEDO, iar deciziile instanţei europene privind modul de aplicare şi interpretare a prevederilor Directivei TVA sunt obligatorii pentru instanţele române, cu atât mai mult cu cât prin acestea se asigură interpretarea uniformă şi unitară a legislaţiei europene.

În aceeaşi măsură, motivele de recurs care tind a susţine că reclamanta nu a identificat un drept care i s-a încălcat sau care anume lege internă ar trebui înlăturata în aplicarea art. 80, alin. 3, Constituţie, sânt nefondate.

Se mai arată că, în speţă, nu s-a pus problema preferinţei unor prevederi legale europene faţă de cele interne. Dimpotrivă, instanţa a făcut aplicarea normelor interne în mod complet, dar a analizat încadrarea reclamantei în categoria persoanelor impozabile, atât din punctul de vedere al legii interne, cît şi al criteriilor de definire a persoanei impozabile, a activităţii economice şi a caracterului de continuitate al activităţii aducătoare de venituri, pe care le cuprinde Directiva TVA, explicate inclusiv prin considerente ale unor decizii ale Curii Europene de Justiţie.

Ca atare, nu există niciun conflict de legi, aşa cum neîntemeiat susţine recurenta, de natură a atrage prev. art. 20, alin. 2, Constituţia României. Dimpotrivă, instanţa a sancţionat doar comportamentul incorect al organului fiscal, la momentul când a emis deciziile contestate, nicidecum nu a stabilit o ordine de preferinţă sau de înlăturare a unor prevederi legale interne, faţă de cele europene: instanţa de fond a statuat doar că organul fiscal a greşit, atunci cînd a stabilit obligaţii de plată a TVA doar raportat la

criteriul numărului de tranzacţii încheiate de reclamantă, arătând în concret că acest criteriu este nerecunoscut de C.E.J. pentru a putea sta la baza încadrării operaţiunii în "operaţiune cu caracter de continuitate" şi a analizat operaţiunile în litigiu şi din perspectiva duratei pe care s-au întins operaţiunile, a cuantumului veniturilor obţinute din acestea, a amplorii veniturilor şi respectiv a ansamblului condiţiilor exploatării sale (dacă şi în ce măsură operaţiunile încheiate de reclamantă se circumscriu exercitării simple a dreptului de proprietate sau exced acesteia).

În ceea ce priveşte motivul de recurs al retroactivităţii prev. O.U.G. 190/2009, recursul este nelegal şi nefondat, deoarece prima instanţă nu a statuat în acest sens.

Dimpotrivă, susţinerile reclamantei în sensul că normele metodologice modificate prin H.G. 1620/2009 (nicidecum OUG 190/2009, pe care subsemnata nu le-a invocat niciodată şi care se referă la impozitarea veniturilor din activităţi agricole) nu ni s-ar aplica din considerente de certitudine a impunerii şi de securitate juridică, au fost fost înlăturate de prima instanţă tocmai pentru criteriul invocat şi de către recurentă: acela că existau prevederi legale în vigoare pe parcursul perioadei analizate.

Caracterul de continuitate stabilit prin raportare la tranzacţia ce a format obiect al Contractului autentificat sub nr. 1921/10.07.2008, a fost criticat de recurentă în mod nefondat, pe motiv că această tranzacţie trebuia apreciată ca având caracter de continuitate pentru că viza un teren construibil, situat în loc. Jucu, în intravilan. Ori, în raport de această critică, s-a constatat că prima instanţă împărtăşeşte punctul de vedere al recurentei cu privire la calitatea de teren construibil al imobilului din acest contract autentic.

Dar prima instanţă a constatat în raport de această tranzacţie, că nu se supune sferei de aplicare a TVA tranzacţia încheiată în 10.07.2008, deoarece abia de la această tranzacţie s-ar fi născut obligaţia reclamantei de a se înregistra ca plătitor de TVA şi, pe cale de consecinţă, data de la care reclamanta ar fi avut obligaţia de a percepe TVA ar fi fost 01.08.2008.

Ori, recurenta nu a adus nici o critică hotărârii primei instanţe referitoare la momentul de la care reclamanta ar fi avut obligaţia de plată a TVA, dată stabilită de către judecător a fi 01.08.2008.

Se mai arată că, critica referitoare la dispoziţia instanţei de restituire a sumei de 66.178 lei, în sarcina organului fiscal, este neîntemeiată pentru următoarele considerente: în cursul cercetării judecătoreşti, s-a depus la dosar dovada de plată a acestei sume, sumă care a fost în mod nemijlocit încasată de către recurentă. Astfel, orice opoziţie la restituirea acestei sume pe motiv că nu li s-ar fi comunicat dovada de plată, este înlăturată atât de comunicarea dovezii, în cadrul dosarului la prima instanţă, dar şi de încasarea în mod direct, de către recurentă, a sumei.

În privinţa cheltuielilor de judecată, se apreciază recursul ca nelegal şi nefondat: cuantumul mare al onorariului expertului contabil judiciar a fost deja cenzurat de prima instanţă, atunci când a limitat această cheltuială, mai înainte de a obliga reclamanta la plata acesteia. Sumele pretinse cu titlu de onorariu avocat - cu menţiunea că mandatul a acoperit atât faza contestaţiei administrative, cât şi cea a judecăţii în primă instanţă - au fost la rândul lor analizate de prima instanţă, care le-a cenzurat pentru argumente contestate în recursul nostru separat.

Nu în ultimul rând, aceste cheltuieli au fost ocazionate părţii tocmai ca urmare a conduitei profesionale şi legale lacunar şi abuziv exercitate de către recurentă, atât în

faza contestaţiei administrative, cât şi a contestaţiei fiscale în faţa instanţei de judecată, motiv pentru care art. 274, Cod proc. Civilă, este pe deplin aplicabil.

**Analizând recursurile declarate în cauză, Curtea de Apel ajunge la următoarele constatări:**

În mod corect instanţa de fond a reţinut că, pe baza raportului de inspecţie fiscală întocmit (filele 51-56), **Y** a emis pe seama reclamantei **X** Decizia de impunere nr. 3431/27.01.2011 privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală, prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei (filele 47-50).

Pentru aceasta, organul fiscal a constatat că la data de 11.02.2008 reclamanta a vândut către S.C. G P I S.R.L. loc de casă , iar cu această ocazie a depăşit plafonul de scutire de 35.000 euro prevăzut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. întrucât în cursul anului 2008 au urmat şi alte vânzări de imobile, organul de control a considerat că tranzacţia nu este ocazională conform art. 127 alin. 1 şi 2 Cod fiscal şi pct. 3 alin. 1 din Normele metodologice, persoana fizică având obligaţia înregistrării în scopuri de taxă după această tranzacţie, începând cu data de 01.04.2008 devenind plătitoare de TVA.

Întrucât contribuabila nu şi-a îndeplinit obligaţia de înregistrare ca plătitor de TVA, iar în perioada februarie-octombrie 2008 a tranzacţionat o serie de terenuri, printre care şi un teren construibil, nescutit de taxă, s-a procedat la stabilirea în sarcina sa a diferenţei de TVA şi a accesoriilor.

Cu respectarea art. 205 şi urm. din Codul de procedură fiscală, reclamanta **X** a formulat contestaţie împotriva acestui act administrativ fiscal (filele 13-24), respinsă prin Decizia nr. 233/23.05.2011 a **Y** (filele 27-34), iar acum atacă în contenciosul administrativ decizia de soluţionare a contestaţiei.

Totodată în mod corect instanţa de fond a mai reţinut că, reclamanta **X** a desfăşurat următoarele tranzacţii imobiliare:

1. la data de 23.01.2004, a vândut o casă de cărămidă dobândită la 19.11.1995 prin schimb imobiliar, în valoare de 82.530 lei;
2. la data de 28.04.2005, a vândut o casă cu teren în localitatea Baciu, dobândită prin moştenire în cotă-parte de 1/4, la data de 10.07.2002, în valoare totală de 68.596 lei;
3. la data de 21.06.2007, a vândut un teren cu două case de vacanţă construite în anul 1993 şi finalizate în 1996, la valoarea de 963.780 lei (tranzacţie scutită de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 571/2003);
4. la data de 26.10.2007, a vândut un apartament din Cluj-Napoca la valoarea de 935.200 lei, dobândit prin moştenire la data de 10.07.2002, conform certificatului de moştenitor nr.50/2002 (tranzacţie scutită de TVA);
5. la data de 11.02.2008, a vândut un teren pe str. Vântului, Cluj-Napoca, la preţul de 1.773.950 EUR; acest teren a fost achiziţionat la data de 16.11.2004. La acest moment, organele fiscale consideră că reclamanta ar fi depăşit plafonul de plătitor TVA de 35.000 EUR;
6. la data de 02.04.2008, s-au cumpărat două terenuri în extravilan, care s-au comasat şi s-au reparcelat în 54 de parcele, din care 20 de parcele s-au vândut la data de 17.06.2008 cu preţul de 751.520 lei, iar restul s-au vândut treptat, după data de 10.07.2008 (cele 13 tranzacţii încheiate sunt scutite de TVA);

7. la data de 10.07.2008, a vândut terenul agricol intravilan situat în localitatea Jucu de Mijloc, în valoare de 348.305 lei (partea de 1/2 cuvenită reclamantei).

Asupra acestei ultime tranzacţii s-a calculat şi imputat TVA de către organele fiscale, pe motiv că reclamanta ar fi avut calitatea de plătitor de TVA începând cu data de 01.04.2008 şi că tranzacţia derulată este supusă TVA întrucât este vorba de un teren construibil, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal.

Prin sentinţa civilă nr. 9965 din 10 iunie 2013 pronunţată în dosarul nr. 9886/117/2011 a Tribunalului Cluj s-a admis în parte cererea de chemare în judecată formulată de reclamanta **X**, cu domiciliul procesual ales în C-N, în contradictoriu cu pârâta **Y**, cu sediul în C-N.

A fost anulată Decizia nr. 233/23.05.2011 privind soluţionarea contestaţiei reclamantei.

A fost anulată Decizia de impunere nr. 3431/1/27.01.2011 prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei.

A fost obligată pârâta la restituirea în favoarea reclamantei a sumei de 66.178 lei achitată.

A fost obligată pârâta la plata în favoarea reclamantei a sumei de 7.198,30 lei cu titlu de cheltuieli de judecată parţiale.

Pentru a pronunţa această soluţie, instanţa de fond a reţinut în esenţă că,

Doar prin realizarea tranzacţiei de vânzare imobil, respectiv a celei din data de 17.06.2008, tranzacţie scutită de taxa pe valoare adăugată conform art. 141 alin. 2 lit.f din Codul fiscal, se poate aprecia că reclamanta **X** obţine venituri din vânzarea proprietăţilor cu caracter de continuitate, desfăşurând astfel activităţi economice.

Astfel, în urma efectuării acestei tranzacţii, reclamanta avea obligaţia de a solicita înregistrarea în scop de TVA *până la data de 10.07.2008*, conform art. 152 alin. 1 şi 6 şi art. 153 alin. 1 lit. b din Codul fiscal coroborate cu pct. 66 alin. 1 lit. c din H.G. nr. 44/2004, **devenind plătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2008**, ulterior, deci, momentului la care a avut loc tranzacţia pentru care s-a stabilit obligaţia de plată a TVA, respectiv 10.07.2008.

Validând interpretarea expertului numit în cauză, instanţa reţine că pentru tranzacţiile efectuate până la data de 31.07.2008 reclamanta nu putea colecta TVA asupra preţului de vânzare stabilit în contractele de vânzare-cumpărare imobile, devenind plătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2008.

În aceste condiţii, instanţa a apreciat că prezenta cerere este întemeiată şi, în temeiul art. 218 din Codul de procedură fiscală raportat la art. 18 din Legea nr. 554/2004, va dispune anularea Deciziei nr. 233/2011 privind soluţionarea contestaţiei şi a Deciziei de impunere nr. 3431/1/2011 prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei.

În temeiul art. 117 alin. 1 lit. a din Codul de procedură fiscală, pârâta a fost obligată la restituirea în favoarea reclamantei a sumei de 66.178 lei achitată.

În temeiul art. 274 din Codul de procedură civilă, pârâta căzută în pretenţii a fost obligată la plata în favoarea reclamantei a sumei de 7.198,30 lei cu titlu de cheltuieli de judecată, constând în contravaloarea taxei judiciare de timbru, timbrelor judiciare şi a onorariilor experţi achitate de societate.

Referitor la recursul declarat de pârâta **Y** împotriva sentinţei civile nr.9965 din 10.06.2013 a Tribunalului Cluj, prin care a criticat soluţia instanţei de fond susţinând că **aceasta ar fi interpretat greşit legea, în dezacord cu normele legale** cu caracter special şi imperativ care reglementează noţiunea de persoană impozabilă; că deciziile C.E.J. invocate de sentinţa de fond nu ar avea aplicabilitate în cauza de faţă şi nu pot fi considerate temei de drept pentru admiterea acţiunii, dacă prin această soluţie sunt lezate drepturile şi interesele legitime ale altor persoane; în cadrul contestaţiei, şi în cadrul sentinţei, nu se indică dreptul prevăzut de Convenţia Europeană a Drepturilor Omului, încălcat în speţă şi în ce anume ar consta încălcarea, respectiv care lege internă se impune a fi înlăturată în aplicarea art. 20, alin. 2, Constituţia României: **că nu se pune problema retroactivităţii prev. OUG 190/2009** referitoare la persoana impozabilă, aşa cum ar fi susţinut reclamanta, cu atât mai mult cu cât definiţia art. 9 din Directiva 2006/112/CE defineşte noţiunea de "persoană impozabilă"; **s-a criticat stabilirea caracterului de continuitate a actelor de înstrăinare**, aşa cum a statuat prima instanţă, cu referire la contractul autentificat sub nr. 1921/ 10.07.2008, prin care contestatoarea a înstrăinat un teren din loc. Jucu de Mijloc, dar şi caracterul de teren construibil al acestui teren; **s-a criticat dispoziţia primei instanţe în sensul de restituire a sumei de 66.1787 lei** în favoarea conte statoare, pe motiv că recurenta nu ar avea dovada achitării acestei sume; s-a criticat dispoziţia privind **obligarea pârâtei la plata cheltuielilor de judecată**, pe motiv că sumele dispuse ar fi prea mari, iar instanţa nu a avut în vedere concluziile raportului de expertiză.

Referitor la primul motiv de recurs, legat de faptul că, instanţa de fond ar fi aplicat în mod eronat dispoziţiile legale interne cu caracter special incidente în cauză, ca urmare a unei interpretări greşite a legislaţiei europene în materie şi a practicii CEJ, în dezacord cu normele legale cu caracter special și imperativ care reglementează noţiunea de persoana impozabila.

Astfel, recurenta critică susţinerile instanţei de fond în justificarea soluţiei de admitere a acţiunii reclamantei, în sensul că din actele administrative emise de organul financiar reiese că la analiza situaţiei fiscale a reclamantei s-a avut în vedere doar numărul de tranzacţii imobiliare, criteriu care nu este recunoscut de Curtea Europeana de Justiţie ca fiind de natură să încadreze operaţiunile în cele cu caracter de continuitate, întrucât numai practicarea efectiva a unui comerţ neautorizat reprezintă o situaţie de natura obiectiva care poate fundamenta concluzia ca prin vânzare, imobilele au fost exploatate în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, făcând de asemenea referire în justificarea acestor consideraţii la o serie de hotărârii ale Curţii Europene care nu au însă aplicabilitate în cauza de față, înlăturând astfel fără nicio justificare temeinică apărările formulate de instituţia recurentă.

Curtea reţine că instanţa de fond a făcut o corectă analiză a legislaţiei europene în materie şi a practicii C.E.J. în raport cu prevederile CEDO, înlăturând fără o argumentaţie mai aprofundată, incidenţa prevederilor legale interne în materie, a actelor de comerţ, a caracterului continuu al acestor acte, ce implică calitatea de persoană plătitoare de TVA, hotărârile pronunţate de Curtea Europeana a Dreptului Omului, neputând fi considerate ca un temei de drept pentru admiterea acţiunii, daca prin aceasta soluţie sunt lezate drepturile si interesele legitime ale altor persoane.

Curtea consideră că era necesar ca prin acţiune sa se invoce care anume din drepturile prevăzute de Convenţie a fost încălcat, în ce anume consta încălcarea

precum si care anume lege interna se impune a fi înlăturata în aplicarea art. 20 alin (2) din Constituţia României, "dacă există neconcordanţe între pactele şi tratatele privitoare la drepturile fundamentale ale omului, la care România este parte, şi legile interne, au prioritate reglementările internaţionale, cu excepţia cazului în care Constituţia sau legile interne conţin dispoziţii mai favorabile.", justificat de faptul ca prin dispoziţiile sale în tot sau în parte, contravine drepturilor statuate prin Convenţie, astfel cum acestea sunt interpretate in jurisprudenţa Curţii.

Curtea în baza probatoriului existent, având în vedere poziţia procesuală a părţilor, constată că, că, potrivit art. $125^1$ pct. 18 din Legea nr. 571/2003, ***persoana impozabilă*** *este „persoana fizică, grupul de persoane, instituţia publică, persoană juridică, precum şi orice entitate capabilă să desfăşoare o activitate economică", iar în conformitate cu dispoziţiile art. 127 alin. 1 şi 2, „Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfăşoară, de o manieră independentă şi indiferent de loc, activităţi economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activităţi"; „în sensul prezentului titlu,* ***activităţile economice*** *cuprind activităţile producătorilor comercianţilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activităţile extractive, agricole şi activităţile profesiilor libere sau asimilate acestora.* ***De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate".***

Apoi, conform art. 152 alin. 1, 5 şi 6 din Codul fiscal, *„Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125^1 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabileşte la cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României la data aderării şi se rotunjeşte la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numitei în continuare regim special de scutire, pentru operaţiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepţia livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b „Pentru persoana impozabilă nou-înfiinţată care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporţional cu perioada rămasă de la înfiinţare şi până la sfârşitul anului, fracţiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă", iar „Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire şi a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) ori, după caz, la alin. (5)* ***trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA****, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depăşirii plafonului. Data atingerii sau depăşirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depăşit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligaţii privind taxa de plată şi accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153".*

Aşadar, o persoană fizică devine persoană impozabilă în sensul Codului fiscal dacă desfăşoară activităţi economice de natura celor prevăzute la art. 127 alin. 2, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestor activităţi.

Potrivit pct. 3 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice Normele metodologice, *„În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obţinerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuinţelor proprietate personala sau a altor*

*bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu excepţia situaţiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfăşurata in scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul ari 127 alin. (2) din Codul fiscal".*

Reclamanta **X** în acţiunea sa a susţinut că normele metodologice mai sus citate nu îi sunt aplicabile, întrucât o altfel de interpretare este de natură a afecta certitudinea impunerii şi securitatea juridică, care presupun norme juridice clare, fără a putea conduce la interpretări arbitrare, astfel încât contribuabilul să cunoască exact conduita fiscală pe care trebuie să o adopte.

Este adevărat că pct. 3 din Normele metodologice a fost modificat ulterior de pct. 4 al lit. E a art. I din H.G. nr. 1620/2009, publicată în Monitorul Oficial nr. 927 din 31 decembrie 2009 şi că doar în această formă se explicitează clar noţiunea de *obţinere de venituri „cu caracter de continuitate".*

Cu toate acestea, dispoziţiile legale în temeiul şi limitele cărora s-au adoptat normele de aplicare erau în vigoare în aceeaşi formă pe parcursul perioadei analizate în prezentul litigiu, art. 127 Cod fiscal nesuferind modificări.

Pe cale de consecinţă, modalitatea concretă de aplicare a legii revine spre interpretare organului fiscal, putând fi cenzurată de instanţa de contencios administrativ.

Curtea mai constată că în speţa s-a invocat în mod nejustificat de către reclamantă problema retroactivităţii prevederilor O.U.G. 190/2009, in condiţiile in care anterior apariţiei acestui act normativ existau prevederi legale exprese care reglementau in detaliu si explicitau situaţiile in care o persoana devine plătitor de TVA, actul normativ din 2009 nefăcând altceva decât să expliciteze mai exact aceste aspecte.

În consecinţa, prin completarea adusa Codului Fiscal prin O.U.G. nr. 109/2009, cu art. 127 alin 21, nu se modifica Codul Fiscal, acesta face numai trimitere la norme unde pentru o înţelegere mai completa a calităţii de persoana impozabila sunt prezentate exemple de persoane fizice care devin persoane impozabile ca urmare a desfăşurării de activităţi cu caracter de continuitate.

Astfel, art. 127 alin. 21 prevede " Situaţiile in care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme ", ca urmare nu se pune problema aplicării retroactive a unor prevederi referitoare la calitatea de persoana impozabila .

Pe cale de consecinţă, ceea ce trebuie determinat de instanţa de control judiciar este dacă tranzacţiile imobiliare pe care le-a desfăşurat reclamanta constituie activitate economică de exploatare a bunurilor în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. 2 teza finală.

În acest sens, Curtea constată că în mod corect organul de control financiar a reţinut în Raportului de inspecţie fiscala, că activitatea de vânzare de imobile a fost desfăşurata de către reclamanta încă din anul 2004, frecventa vânzărilor de imobile fiind insa diferita, cele mai multe tranzacţii înregistrându-se in anul 2008.

Astfel, in cursul anului 2008 **X** a autentificat la notar un număr de 15 contracte de vânzare-cumpărare, prin care aceasta a vândut imobile corporale, constând în apartament (1 contract) și terenuri (14 contracte) între care și un teren construibil în opinia organului de inspecţie fiscală, din care a încasat suma de 8.798.712 lei RON și 108.310 Euro.

În fapt, la data de 11.02.2008 reclamanta, a vândut către S.C. G P I SRL, loc de casă la preţul de 1.773.950 euro, echivalentul sumei de 6.521.040 lei, operaţiunea intrând în sfera de aplicare a TVA, potrivit prevederilor art. 141 alin. 2 lit. f din Legea nr. 571/2003, astfel, în condiţiile în care s-a depăşit plafonul special de scutire de TVA, reclamanta avea obligaţia legala de a solicita înregistrarea sa ca plătitor de TVA până la data de 10.03.2008, astfel ca începând cu data 01.04.2008 aceasta sa devină plătitoare de TVA.

Astfel, în mod firesc în temeiul prevederilor legale citate mai sus, având în vedere că reclamanta-intimată a depăşit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată, organele de control au constatat că aveau obligaţia de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depăşirii plafonului .

Curtea consideră că, întrucât reclamanta nu și-a îndeplinit obligaţiile legale mai sus enunţate, organul de inspecţie fiscală, aplicând prevederile art. 153 alin. 6 și 7 Cod fiscal, în mod corect a procedat la înregistrarea ca plătitor de TVA a reclamantei începând cu data de 01.04.2008.

În ceea ce priveşte susţinerea reclamantei referitoare la faptul că organele fiscale trebuiau să constate ca potrivit art. 128 alin.7 din Codul fiscal, nu are loc o livrare de bunuri și nu se aplică TVA asupra tranzacţiilor derulate în anul 2008 cu persoane impozabile în sensul TVA, respectiv cu SC P T SRL, Curtea reţine că, la data vânzării terenului, reclamanta nu era înregistrata ca plătitor de TVA nefiindu-i atribuit cod de înregistrare în scop de TVA, motiv pentru care nu se pune în discuţie transferul de active.

Din coroborarea dispoziţiilor legale incidente se desprinde cu claritate ideea potrivit căreia orice persoana fizică poate deveni persoană impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condiţiile în care aceasta desfăşoară activităţi economice de natura celor prevăzute la art. 127, alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activităţi.

În consecinţă, Curtea constată că, în mod eronat instanţa de fond a reţinut că reclamanta este plătitoare de TVA doar de la data de 01.08.2008, situaţie în care Tribunalul a apreciat că în mod nelegal organul de control financiar a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei, instanţa prin admiterea acţiunii dispunând exonerarea reclamantei de la plata acestor sume de bani.

Curtea mai constată că în mod corect instanţa de fond a stabilit situaţia juridică a terenurilor intravilane înstrăinate de reclamantă, apreciind corect că, teren intravilan agricol este teren construibil, unic aspect care interesează din punct de vedere fiscal şi indiferent dacă există sau sunt în lucru construcţii, aceasta depinzând de voinţa proprietarului.

În consecinţă, Curtea cu argumentaţia prezentată, constată legale şi temeinice Decizia nr.233/23.05.2011 privind soluţionarea contestaţiei reclamantei şi Decizia de impunere nr. 3431/1/27.01.2011 prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei, situaţie în care recursul pârâtei este admisibil sub acest aspect.

Recurenta **Y** apreciază ca instanţa de fond a soluţionat în mod greşit si aspectul legat de restituirea sumei în cuantum de 66.178 lei întrucât cu instituţia financiară nu a fost comunicată dovada achitării acesteia de către reclamantă.

Curtea consideră că acest aspect nu are nicio relevanţă în condiţiile în care va constata ca legale şi temeinice Decizia nr.233/23.05.2011 privind soluţionarea contestaţiei reclamantei şi Decizia de impunere nr. 3431/1/27.01.2011 prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei, nepunându-se astfel problema restituirii acelei sume de bani de 66.178 lei, pretins achitată de reclamantă.

Referitor la cuantumul cheltuielilor de judecată acordate reclamantei, Curtea va analiza acest aspect în mod unitar avându-se în vedere că atât reclamanta cât şi pârâtul au adus critici sentinţei de fond sub acest aspect.

Astfel, pârâta consideră exagerat de mare obligarea ei de a plăti reclamantei suma de 7.198,30 lei cu titlu de cheltuieli de judecată parţiale, solicitând reducerea acesteia la o sumă rezonabilă.

Reclamanta a criticat soluţia instanţei de fond legat de neacordarea tuturor cheltuielilor de judecată pretinse, prin necuprinderea în cheltuielile pretinse şi a onorariului de avocat de 3.565 lei .

Recurenta, reclamantă a arătat că, chitanţa nr. 189/28.04.2010, despre care instanţa constatat că este emisă cu un an şi jumătate înainte de promovarea procesului, că această chitanţă s-a emis în considerarea mandatului de asistenţa juridică şi reprezentare, acordat de către acelaşi avocat reclamantei, în procedura inspecţiei fiscale şi a contestaţiei administrative.

Se mai susţine că, raportat la data chitanţei, se poate observa din cuprinsul Raportului de inspecţie fiscală nr. 17336/10.05.2010, că avizul de inspecţie fiscală a fost emis sub nr.3269/PFl/14.12.2009, comunicat la 18.12.2009 reclamantei, iar inspecţia a început în 16.04.2010. Ca atare, mandatul de asistare a persoanei supuse inspecţiei fiscale a fost acordat între data comunicării avizului şi data începerii efective a inspecţiei, respectiv la 22.02.2010, aşa cum o dovedeşte contractul de asistenţă juridica încheiat în

Legat de recursurile declarate de părţi privind cheltuielile de judecată, Curtea apreciază că în situaţia constatării legalităţii şi temeiniciei actelor încheiate de pârâtă cu consecinţa admiterii recursului recurentei **Y** şi respingerii acţiunii reclamantei nu se mai pune problema obligării pârâtei la plata de cheltuieli de judecată şi nici la cuantumul acestora invocat în recurs de reclamantă în condiţiile aplicării prevederilor art. 274 Cod pr.civilă.

Pentru considerentele arătate mai sus, Curtea, va constata legalitatea şi temeinicia Deciziei de impunere nr. 3431/1/27.01.2011 prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei şi a Deciziei nr.233/23.05.2011 privind soluţionarea contestaţiei reclamantei, împrejurarea că în mod nelegal instanţa de fond a admis acţiunea reclamantei şi a dispus anularea Deciziei nr. 233/23.05.2011 privind soluţionarea contestaţiei reclamantei şi a Deciziei de impunere nr. 3431/1/27.01.2011 prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei obligaţia de plată a TVA suplimentară în cuantum de 66.178 lei şi accesoriile aferente de 41.229 lei, obligând pârâta la restituirea

în favoarea reclamantei a sumei de 66.178 lei achitată, cu cheltuieli de judecată parţiale.

În aceste condiţii făcând aplicarea prevederilor art.312 Cod pr.civilă va admite recursul declarat de **Y** împotriva sentinţei civile nr.9965 din 10.06.2013 a Tribunalului Cluj pe care o modifică în sensul că respinge acţiunea formulată de reclamanta **X** în contradictoriu cu **Y**.

Curtea cu motivaţia prezentată şi cu aplicarea prev. art.312 Cod pr.civilă, va respinge recursul declarat de **X** împotriva sentinţei civile nr.9965/2013 a Tribunalului Cluj legat de cuantumul cheltuielilor de judecată, avându-se în vedere că acţiunea acesteia a fost respinsă.

**PENTRU ACESTE MOTIVE**
**ÎN NUMELE LEGII**
**DECIDE:**

Admite recursul declarat de **Y** împotriva sentinţei civile nr.9965 din 10.06.2013 a Tribunalului Cluj pe care o modifică în sensul că respinge acţiunea formulată de reclamanta **X** în contradictoriu cu **Y**.

Respinge recursul declarat de **X** împotriva sentinţei civile nr.9965/2013 a Tribunalului Cluj.

Decizie irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică în data de 28.10.2013

| | | |
|---|---|---|
| **Președinte,** | **Președinte** | **Președinte** |
| **S. L. R.** | **V. G.** | **R.-R. D** |

**Grefier,**
**M. V.-G.**